

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Problematika zásob ve vybrané obchodní společnosti

Issue of Inventories in the Selected Business Company

Student: Jiří Slezák

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2017

Zadání bakalářské práce

Student:

Jiří Slezák

Studijní program:

B6208 Ekonomika a management

Studijní obor:

6202R049 Účetnictví a daně

Téma:

Problematika zásob ve vybrané obchodní společnosti
Issue of Inventories in the Selected Business Company

Jazyk vypracování:

čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Vymezení zásob a jejich legislativní úprava
3. Oceňování zásob a způsoby jejich účtování
4. Oceňování a účtování zásob ve vybrané obchodní společnosti
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele* 2016. 14. vyd. Olomouc: ANAG, 2016. 432 s. ISBN 978-80-7554-001-0.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Meritum Účetnictví podnikatelů* 2016. 13. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2016. 544 s. ISBN 978-7552-051-7.

LOUŠA, František. *Zásoby – komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 4. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 184 s. ISBN 978-80-247-4115-4.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 18.11.2016

Datum odevzdání: 05.05.2017

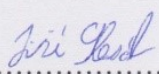
Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci vypracoval samostatně a přílohu č. 1 jsem upravil a vložil.“

V Ostravě dne 5. 5. 2017



.....

Jiří Slezák

Obsah

1	Úvod	6
2	Vymezení zásob a jejich legislativní úprava	8
2.1	Obsahové vymezení jednotlivých položek zásob	8
2.1.1	Zásoby nakupované	9
2.1.2	Zásoby vytvořené vlastní činností	11
2.2	Právní úprava v České republice	12
2.3	Právní úprava dle mezinárodních standardů	13
2.4	Vnitropodniková směrnice k zásobám	14
3	Oceňování zásob a způsoby jejich účtování.....	16
3.1	Oceňování zásob	16
3.1.1	Oceňování zásob při pořízení	16
3.1.2	Oceňování zásob při vyskladnění	18
3.1.3	Oceňování zásob k datu účetní závěrky	22
3.1.4	Oceňování zásob v cizích měnách	22
3.2	Účtování zásob	22
3.2.1	Syntetické účty třídy 1 - Zásoby	23
3.2.2	Účtování zásob způsobem A	25
3.2.3	Účtování zásob způsobem B	25
3.2.4	Účtování pořízení a vyskladnění zásob	26
3.2.5	Účtování aktivace zásob	27
3.2.6	Účtování nedokončené výroby, polotovarů a výrobků	28
3.2.7	Účtování zvířat	29
3.2.8	Poskytnuté zálohy na zásoby	29
3.2.9	Reklamace při pořízení a prodeji zásob	30
3.2.10	Slevy u nakoupených zásob	31
3.2.11	Specifické účetní případy ke konci rozvahového dne	32

3.2.12	Opravné položky k zásobám	34
3.2.13	Inventarizace	35
3.3	Analytická evidence	37
4	Oceňování a účtování zásob ve vybrané obchodní společnosti.....	39
4.1	Historie a základní charakteristika	39
4.1.1	Organizační struktura.....	42
4.1.2	Dodavatelé	43
4.2	Účetnictví a účetní software	44
4.3	Pohled na zásoby ve společnosti	45
4.3.1	Skladování zásob	46
4.3.2	Proces nakupování, kontrol a prodeje zásob.....	46
4.4	Oceňování zásob.....	48
4.4.1	Oceňování při pořízení.....	49
4.4.2	Oceňování při vyskladnění	51
4.5	Účtování zásob	51
4.5.1	Analytická evidence.....	51
4.5.2	Účtování nákupu zásob.....	52
4.5.3	Účtování vyskladnění a prodeje zásob.....	53
4.5.4	Účtování zásob vlastní výroby.....	54
4.5.5	Účtování poskytnutých záloh.....	54
4.5.6	Opravné položky k zásobám.....	55
4.5.7	Inventarizace zásob.....	56
5	Závěr	59
	Seznam použité literatury	61
	Seznam zkratk.....	63
	Seznam grafů, obrázků, schémat, tabulek a vzorců	
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	

Seznam příloh

Přílohy

1 Úvod

Tématem bakalářské práce je analýza zásob po teoretické stránce a následně i po praktické stránce.

Autorem bylo téma vybráno, neboť se domnívá, že zásoby jsou nedílnou součástí každého podniku, a to nejen těch podniků, jejíž předmětem činnosti je výroba. Z toho důvodu je velmi důležité se ve společnosti zásobami zabývat, a to například zvolením vhodných metod, postupů pro jejich skladování, účtování, oceňování. Dále pro stanovení optimálního množství zásob na skladě, pro zajištění plynulého chodu výroby, aby se v podnicích nestávalo, že ve společnosti bude nadbytečné množství zásob, neboť zásoby v sobě váží nemalou část finančních prostředků nebo naopak, aby zásoby nebyly, tak v malém množství, že ve výrobním procesu budou scházet, což může vést ke zpoždění dodání výrobků zákazníkům, a to například až k ukončení spolupráce mezi obchodními partnery. Zásoby mají také velký vliv na výsledek hospodaření, a to jak na náklady, především z důvodu spotřeby materiálu, ale také ovlivňují výnosy, které vznikají zejména při prodeji výrobků, a zboží.

Bakalářská práce je členěna na teoretickou a praktickou část. Teoretická část je dále rozdělena na dvě části. Jejich cílem je objasnit oblast zásob, jejich oceňování, účtování a využití informací, na které bylo poukázáno v teoretické části.

Cílem první teoretické části je stanovit pojem zásoby, určit do jakých skupin mohou být zásoby členěny a také co zásoby mohou obsahovat. Dalším cílem je popsat právní předpisy v České republice, které zásoby vymezují včetně poukázání na konkrétní části předpisů, které se zásobami zabývají, a také upozornit na základní rozdíly v oblasti zásob dle mezinárodních standardů a českých právních předpisů. V poslední části je poukázáno na další možnost, jak se na zásoby může pohlížet, touto možností jsou vnitropodnikové směrnice, které slouží pouze pro účely konkrétní účetní jednotky, která tyto směrnice sepsala.

Cílem druhé teoretické části, která je nejobsáhlejší je stanovit a objasnit problematiku oceňování, poukázat na okamžik a techniky, kterými jsou zásoby oceňovány. Zároveň je cílem této části definovat metody, kterými účetní jednotka může o zásobách účtovat a dále poukázat na účetní případy, které se mohou ve společnosti v průběhu účetního období vyskytovat. Tyto účetní případy budou popsány na názorných příkladech.

Cílem praktické části je analýza zásob v konkrétní společnosti s pomocí vědomostí a znalostí, které byly získány v teoretické části. V této části bude společnost představena, popsán její účetní software a také definována oblast oceňování a účtování zásob.

V celé bakalářské práci je použita metoda deskripce a postupu. V druhé a v třetí části je použita metoda teoretického vymezení základních pojmů. V třetí části je využita také metoda komparace. V praktické části je využita metoda praktické aplikace.

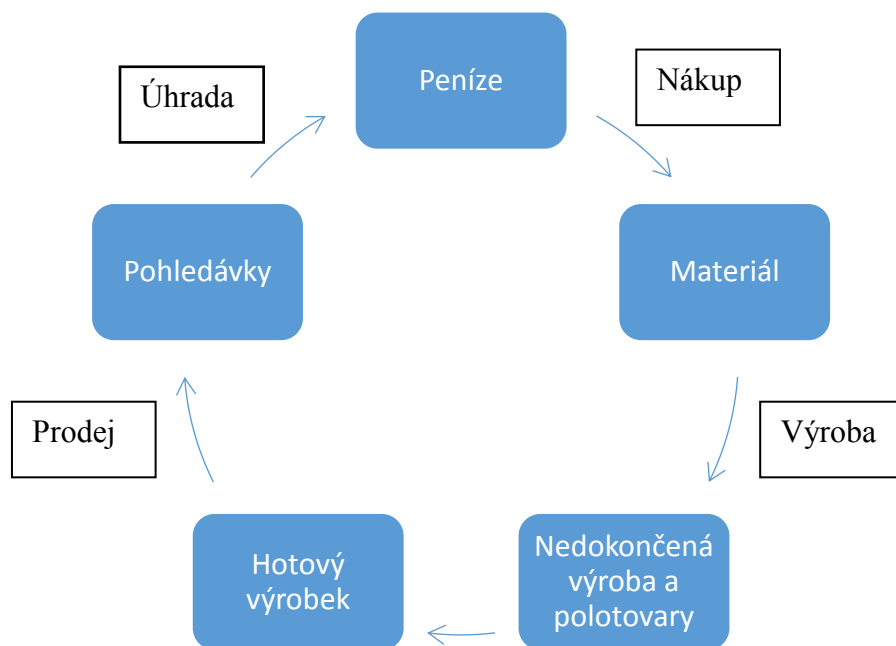
Vlastní názory, připomínky, návrhy či zhodnocení jsou v celé bakalářské práci psány kurzívou.

2 Vymezení zásob a jejich legislativní úprava

Zásoby jsou charakteristické tím, že se ve výrobním procesu spotřebovávají (materiál) nebo naopak vznikají (zásoby vlastní činnosti). Zásoby jsou součástí oběžného majetku, který se vyznačuje vysokou likvidností, krátkou dobou použitelnosti (do 1 roku) a také tím, že mění svou podobu, obíhají v rámci koloběhu oběžných aktiv (dále jen OA). Tento oběh je znázorněn ve schématu č. 2.1.

Koloběh OA spočívá v tom, že se za peníze nakoupí materiál, který se spotřebuje ve výrobě - výrobní proces. Ve výrobním procesu se stane nedokončenou výrobou, případně polotovarem. Na konci výrobní fáze se přemění na hotový výrobek, který se prodá, čím vznikne pohledávka a následným zaplacením pohledávky společnost opět získá peníze. [4]

Schéma č. 2.1 - Koloběh oběžného majetku



Zdroj: [12] - vlastní zpracování

2.1 Obsahové vymezení jednotlivých položek zásob

Podle přílohy č. 1 k vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen vyhláška č. 500/2002 Sb.) jsou zásoby zachycovány na straně aktiv (OA). Dle této přílohy se zásoby dále člení na sedm položek:

- C.I.1. Materiál

- C.I.2. Nedokončená výroba a polotovary
- C.I.3. Výrobky a zboží
 - C.I.3.1. Výrobky
 - C.I.3.2. Zboží
- C.I.4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny
- C.I.5. Poskytnuté zálohy na zásoby [14]

Z přílohy č. 4 k vyhlášce č. 500/2002 Sb. vychází účtová skupina 1 - Zásoby, která je členěna ve směrné účtové osnově. Podle přílohy se zásoby člení na pět účtových skupin (viz níže). Směrná účtová osnova slouží pro určení uspořádání a označení účtových tříd a skupin. Naproti tomu účtový rozvrh obsahuje syntetické a analytické účty, které si účetní jednotka (dále jen ÚJ) sestavuje sama dle svého podnikatelského úsudku.

- 11 - Materiál
- 12 - Zásoby vlastní činnosti
- 13 - Zboží
- 15 - Poskytnuté zálohy na zásoby
- 19 - Opravné položky k zásobám [4] [14]

Zásoby dále můžeme rozdělit do dvou hlavních skupin, a to na nakupované zásoby (materiál a zboží) a zásoby vytvořené vlastní činností (nedokončená výroba, polotovary, výrobky a zvířata).

2.1.1 Zásoby nakupované

Mezi nakupované zásoby patří především materiál a zboží. Nakupované zásoby jsou většinou oceňovány pořizovacími cenami.

Při účtování o nakupovaných zásobách se využívá účtová skupina 11 - Materiál a 13 - Zboží. Pro oblast účtování se dále využívá řada nákladových a výnosových účtů. Mezi nákladové účty patří účty účtové skupiny 50 - Spotřebované nákupy (účtování při spotřebě materiálu a prodeji zboží), účty účtové skupiny 54 - Jiné provozní náklady (účtování při darování, manka nad normu či při prodeji materiálu), účty účtové skupiny 55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti (účtování opravných položek) a účty účtové skupiny 58 - Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace (účtování aktivace materiálu a zboží). Mezi výnosové účty patří účty účtové skupiny 60 - Tržby za vlastní výkony a zboží (účtování při prodeji), účty účtové skupiny 64 - Jiné provozní výnosy (účtování při prodeji materiálu či přebytku). [3] [9]

Materiál

Jedná se o druhově nejpočetnější a zároveň nejdůležitější součást zásob, která se v rámci výrobního procesu spotřebovává a mění svou podobu, jak bylo možné vidět u koloběhu OA. Výsledek hospodaření (dále jen VH) je ovlivňován při spotřebě majetku, při prodeji při darování, případně při inventarizačních rozdílech. Mezi materiál se řadí následující položky:

- suroviny - jedná se například o základní materiál, který se ve výrobním procesu stává součástí výrobku, a tím vytváří jeho podstatu,
- pomocné látky - jedná se o látky, které přecházejí rovnou do výrobku, ale na rozdíl od základního materiálu nevytváří jeho podstatu - může jít o laky či barvy na výrobky,
- látky - jedná se o látky, které jsou nezbytné pro zajištění samotného provozu společnosti například čisticí prostředky, paliva atd.,
- náhradní díly - jedná se o díly, které jsou zapotřebí k uvedení majetku do způsobilého stavu například čep, který se používá jako náhradní díl ve strojírenství,
- obaly a obalové materiály - jedná se o materiály, které slouží k ochraně zásob či usnadňují jejich přepravu,
- další movité věci - jedná se o věci, které mají dobu použitelnosti jeden rok nebo kratší a zároveň není důležitá výše jejich ocenění - může jít o jednorázový přístroj,
- hmotné movité věci a jejich soubory - jedná se o soubory s dobou použitelnosti delší než jeden rok a zároveň o něm ÚJ rozhodla, že se nejedná o dlouhodobý majetek (dále jen DM), ale o zásobu v závislosti na ocenění například může jít o tiskárnu či mobilní telefon,
- pokusná zvířata. [3] [14]

Zboží

Zboží se většinou vyznačuje jako zásoba, kterou ÚJ nakupuje se záměrem dalšího prodeje. Mezi zboží se řadí následující položky:

- movité věci a zvířata - za podmínky, že jsou získány se záměrem prodeje a zároveň s nimi ÚJ obchoduje,
- výrobky vlastní výroby - jedná se pouze o výrobky, které byly aktivovány a ÚJ předány do svých prodejen,
- zvířata vlastního chovu - jedná se o zvířata, která dospěla, byla aktivována a ÚJ je určila k prodeji (netýká se jatečných zvířat), například se jedná o psy,

- nemovité věci - pouze pokud se ÚJ zabývá nákupem a prodejem tohoto zboží a zároveň je nakupuje se záměrem prodeje a rovněž na této zásobě neprovádí žádné úpravy či je nepronajímá. [2] [14]

2.1.2 Zásoby vytvořené vlastní činností

Mezi zásoby vytvořené vlastní činností patří nedokončená výroba, polotovary, výrobky, mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny. Jedná se o důležitou položku ve struktuře zásob, především u podniků zabývajících se výrobní činností. Zásoby vytvořené vlastní činností jsou oceňovány ve vlastních nákladech.

Při účtování o zásobách vlastní činnosti ÚJ využívá účtovou skupinu 12 - Zásoby vlastní činností. Při účtování je dále použito několik nákladových a výnosových účtů. Mezi nákladové účty patří účty účtové skupiny 50 - Spotřebované nákupy (účtování při spotřebě zvířat), účty účtové skupiny 54 - Jiné provozní náklady (účtování při darování, manka nad normu), účty účtové skupiny 55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti (účtování opravných položek) a účty účtové skupiny 58 - Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace (účtování při zvýšení a úbytku zásob vlastní činnosti). Mezi výnosové účty patří především účty účtové skupiny 60 - Tržby za vlastní výkony a zboží (účtování při prodeji). [3]

Nedokončená výroba

Jedná se o stav, který můžeme vymezit jako zásobu, která není už materiálem, ale stále ještě není hotovým výrobkem, neboť se jedná o produkty, které již prošly několika výrobními fázemi, ale stále je není možné evidovat odděleně od zásob. Nedokončená výroba může vznikat i v nevýrobních společnostech, při nichž nevznikají hmotné výstupy, může se například jednat o opravárenské služby aj.

Polotovary

Položka polotovary se dá charakterizovat podobně jako nedokončená výroba. Polotovary stále ještě neprošly všemi fázemi výroby, ale je možné je samostatně evidovat. ÚJ je může buď dále zpracovávat, případně prodat. Může jít například o odlitky, výkovky atd.

Výrobky

Jedná se o zásoby, které jsou určeny k prodeji, případně jsou určeny k vlastní spotřebě uvnitř ÚJ. [2] [14]

Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

Do této skupiny patří veškerá zvířata, která ÚJ nepovažuje za DM. Mezi zvířata se řadí:

- mladá chovná zvířata - do doby než dospějí, poté se již jedná o DM,

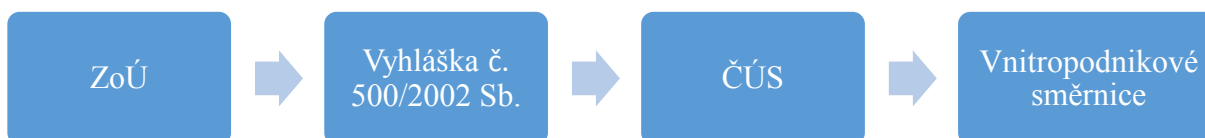
- zvířata na výkrm - pokud slouží k užití ÚJ nebo jsou pořizovány za účelem prodeje,
- ostatní zvířata - může jít například o slepice či husy, které jsou chovány pro vejce, o včely, které jsou chovány pro med atd. [3] [14]

2.2 Právní úprava v České republice

Účetnictví je v České republice regulováno zejména státem, konkrétně ministerstvem financí a jeho zákony, nařízeními, vyhláškami apod.

Mezi normy, které ovlivňují české účetnictví, patří zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZoÚ), vyhláška č. 500/2002 Sb., České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen ČÚS) a různé další zákony. Mezi další regulaci účetnictví můžeme zařadit vnitřní směrnice. Jedná se o vnitřní předpisy, které představují postupy a pravidla účetnictví uvnitř konkrétního podniku. Po právní stránce jsou nejdůležitější ZoÚ a vyhláška č. 500/2002 Sb., méně pak ČÚS, které jsou brány pouze jako doporučení pro ÚJ a vnitropodnikové směrnice, tuto hierarchii představuje schéma č. 2.2. [4]

Schéma č. 2.2 - Hierarchie právních předpisů v České republice



Zdroj: [4] - vlastní zpracování

Oblast zásob a jejich vykazování, oceňování či účtování je mimo již zmíněných zákonů, předpisů a vyhlášek, také upraveno například v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP). [4]

ZoÚ se zásobám věnuje zvláště ve svých dvou částech. Jedná se o část čtvrtou - Způsoby oceňování a část pátou - Inventarizace majetku a závazků. Část čtvrtá se ve svých paragrafech (§ 24 - § 28) zabývá způsoby oceňování majetku a závazků, stanovuje kdy se majetek a závazky oceňují, postup při přepočtu cizí měny, definuje druhy ocenění atd. Část pátá se ve svých paragrafech (§ 29 a § 30) zabývá inventarizací majetku a závazků, jakým způsobem se provádí inventarizace, definuje inventární soupisy atd. [15]

Vyhláška č. 500/2002 Sb. se zásobami především zabývá ve dvou svých částech. Jedná se o část druhou - Účetní závěrka a část čtvrtou - Účetní metody. Část druhá se věnuje

obsahovému vymezení zásob. Část čtvrtá se věnuje způsobům ocenění zásob a dále vymezuje náklady, které souvisí s jejich pořízením. [14]

ČÚS se přímo nebo nepřímo zásobám věnuje v několika svých standardech. Jedná se o ČÚS č. 7 - Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob, který se zabývá postupy účtování inventarizačních rozdílů. ČÚS č. 15 - Zásoby, který především popisuje základní způsoby a postupy účtování zásob a ve své poslední části se zabývá analytickými a podrozvahovými účty. ČÚS č. 19 - Náklady a výnosy definuje postupy účtování o nákladech a výnosech a v posledním díle se věnuje časovému rozlišení nákladů a výnosů. Dále pak ČÚS č. 001 - Účty a zásady účtování na účtech či ČÚS č. 002 - Otevírání a uzavírání účetních knih. [13]

Noviny v účtování v roce 2016

Vzhledem k tomu, že v roce 2016 došlo k novelizaci zákona o účetnictví a dalších předpisů, která se projevila i v oblasti zásob, bude v následujícím textu na změny poukázáno.

Byly zrušeny účty účtové skupiny 61 - Změna stavu zásob vlastní činnosti a také účty účtové skupiny 62 - Aktivace. Nyní se o těchto skutečnostech účtuje v rámci účtové skupiny 58 - Změna stavu zásob a aktivace. Dále došlo ke zrušení účtů mimořádných nákladů a mimořádných výnosů. Nově se budou mimořádné náklady účtovat jako provozní či finanční náklady. Mimořádné výnosy se budou účtovat jako provozní nebo finanční výnosy. Poslední změna v účtování proběhla v oblasti darů. Od roku 2016 již nelze o přijatých darech účtovat jako o změně kapitálu. V případě účtování přijatého nepeněžitého daru bude účtováno na účet účtové skupiny 64 - Jiné provozní výnosy, peněžité dary budou účtovány jako finanční výnosy. V případě účtování poskytnutého nepeněžitého daru bude účtováno na účet účtové skupiny 54 - Jiné provozní náklady, peněžité dary budou účtovány jako finanční náklady.

Další změna v oblasti zásob proběhla v obsahovém vymezení vlastních nákladů. Od 1. 1. 2016 se podle zákona o účetnictví (§ 25 odst. 5) do vlastních nákladů zahrnují přímé náklady a také nepřímé náklady, které se k výrobě vztahují. Vlastní náklady vychází z kalkulace, případně mohou být stanoveny ve skutečné výši. Je zakázáno zahrnovat do vlastních nákladů náklady na odbyt. [14] [15] [17]

2.3 Právní úprava dle mezinárodních standardů

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (dále jen IFRS) představují pravidla pro oceňování a vykazování informací, které jsou podstatné pro účetní závěrku, byly vytvořeny s cílem celosvětové harmonizace finančního účetnictví. Součástí standardů IFRS jsou i starší mezinárodní účetní standardy (dále jen IAS). Některé ÚJ, které jsou emitentem cenných

papírů na regulovaném trhu, jsou povinny podle těchto předpisů postupovat, například v oblasti účtování či při sestavení účetní závěrky. [2] [4]

Pro zásoby je určen standard IAS 2 - Inventories. Tento standard vymezuje zásoby jako aktiva, která ÚJ vlastní za účelem prodeje či aktiva ve výrobním procesu.

V případě ocenění se zásoby oceňují v pořizovací ceně nebo v čisté realizovatelné hodnotě. Pořizovací cena zahrnuje náklady na nákup zásob a ostatní výdaje. Náklady na nákup zahrnují cenu pořízení, clo, dopravné a další výdaje, které jsou přímo přiřaditelné k danému nákupu. Nezahrnují se například kurzové zisky a ztráty. Čistá realizovatelná hodnota představuje odhadnutou prodejní cenu, která je snížena o odhadnuté výdaje na dokončení a výdaje, které jsou zapotřebí pro prodej. ÚJ pak porovnává hodnoty pořizovací ceny a čisté realizovatelné hodnoty a zásoby ocení v nižší hodnotě.

Při spotřebě lze například zásoby, ocenit technikou „First in, First out“ (dále jen FIFO) nebo váženým aritmetickým průměrem. Stejně jako v českých předpisech je i v rámci IFRS metoda „Last in, First out“ (dále jen LIFO) zakázána.

Dle české právní úpravy lze o zásobách účtovat metodou A nebo metodou B, ale IFRS se nezabývá oblastí účtování, ale zaměřuje se na způsob vykazání zásob v účetní závěrce. Další rozdíl oproti českým právním předpisům nastává, například ve vykazování významných náhradních dílů, které jsou podle IFRS brány jako DM, zatímco podle českých předpisů se jedná o zásoby. [11] [16]

2.4 Vnitropodniková směrnice k zásobám

Vnitropodnikové směrnice jsou určitou formou regulace účetnictví. Jedná se o pravidla a instrukce, jimiž si konkrétní ÚJ detailněji definuje oblast účetnictví a kterými se musí řídit všichni pracovníci v ÚJ, kteří přímo i nepřímo zajišťují účetnictví. Žádná pravidla pro sestavení neexistují, ale předpisy by měly být tvořeny stručně, přehledně, jednoznačně a také by měly být pravidelně aktualizované. Nemělo by se jednat pouze o citace ze zákonů, ale naopak předpisy by měli problematiku více rozvádět, avšak nemohou se od legislativy lišit.

Právní úprava v České republice přímo nebo nepřímo udává povinnost vypracovat vnitropodnikové směrnice jen v určitých situacích. Mezi ně patří například sestavení účtového rozvrhu, který se sestavuje na základě směrné účtové osnovy, dále stanovení odpisového plánu, který slouží pro stanovení pravidel pro odepisování či pro vymezení problematiky inventarizace majetku a závazků. Mimo těchto povinných interních směrnic, ÚJ vytváří i další interní předpisy pro svou individuální potřebu. Ačkoliv se jedná o velice přínosný nástroj,

některé ÚJ se vnitropodnikovými směrnicemi nezabývají vůbec nebo jen v malé míře, případně směrnice neaktualizují. [5] [22]

Autor se domnívá, že vnitropodnikové směrnice, by měla mít každá ÚJ, protože vnáší do účetnictví řád a v případě nejasností se může o tyto předpisy opřít.

I oblast zásob by měla být ve směrnících více či méně upravena. Například stanovení norem přirozených úbytků a jejich ocenění, stanovení problematiky (ne)vratných obalů. Směrnicí je příhodné stanovit rozpouštění odchylek, které mohou vznikat při nákupu zásob. V případě ocenění je vhodné stanovit použité způsoby ocenění. V případě ocenění v pevných cenách, stanovit zásady, podle kterých budou ceny změněny. V oblasti účtování je vhodné stanovit způsob účtování či vymezení druhů materiálu, který je účtován přímo do spotřeby. [5]

3 Oceňování zásob a způsoby jejich účtování

Oceňováním zásob se zabývá ČÚS č. 15, dále pak ZoÚ (§ 24 a § 25) a vyhláška č. 500/2002 Sb. (§ 49). Předpisy definují metody oceňování či náklady, které souvisejí nebo naopak nesouvisí s pořízením zásob. V případě pořízení zásob či u zásob, které si ÚJ sama vyrobí, se používá ocenění v pořizovací ceně, v reprodukční pořizovací ceně a ve vlastních nákladech. V případě úbytku zásob například z důvodu spotřeby, může ÚJ využít několik technik ocenění. Jedná se o metody FIFO, vážený aritmetický průměr, skutečné pořizovací ceny nebo pevné skladové ceny s odchylkou. Více o ocenění zásob pojednává kapitola 3.1.

Oblast účtování je vymezena v ČÚS č. 15, který nabízí dvě možnosti účtování. Metodami účtování jsou způsob A a B. ČÚS ani jiný předpis neuvádí, který z těchto způsobů je pro ÚJ povinný, proto je zcela na ní, který způsob účtování si vybere. Více o účtování zásob pojednává kapitola 3.2. [6]

3.1 Oceňování zásob

„Pod pojmem oceňování v účetnictví rozumíme přiřazování peněžní hodnoty jednotlivým účetním položkám“ jak tvrdí Šebestíková a kol. (2013, s. 47). Při oceňování zásob je důležité rozlišit okamžik, ke kterému zásoby oceňujeme. Rozlišujeme ocenění při pořízení zásob, při úbytku zásob nebo k datu účetní závěrky. [4]

3.1.1 Oceňování zásob při pořízení

Pro oceňování zásob při pořízení se použijí ceny, které jsou definovány v zákoně o účetnictví. Jedná se o pořizovací cenu, vlastní náklady a reprodukční pořizovací cenu. V souvislosti s problematikou nevyfakturovaných zásob, lze tyto zásoby také ocenit například dle dohodnuté smlouvy, případně odhadem. [2]

Pořizovací cena

Pořizovací cena se skládá z ceny pořízení a také z dalších nákladů, které souvisejí s danou dodávkou. Cenou pořízení může být například cena, která je vyměřena dodavatelem dle smlouvy. Do vedlejších nákladů, které souvisí s pořízením a které definuje vyhláška č. 500/2002 Sb., se zejména zahrnují:

- náklady na dopravu,
- náklady za provizi,
- pojistné,
- clo.

Mimo již zmíněných nákladů, pořizovací cena může obsahovat i další náklady. Mezi něž můžeme zařadit poštovné a náklady na skladování. V případě, kdy ÚJ je neplátce daně z přidané hodnoty (dále jen DPH) a nakupuje zásoby od plátce DPH lze do pořizovací ceny zahrnout i hodnotu DPH. Vyhláška č. 500/2002 Sb. rovněž definuje náklady, které nikdy nevstupují do ocenění. Těmito náklady jsou úroky z úvěrů a zápůjček, které jsou poskytnuty na pořízení zásob, kurzové rozdíly, které vznikají při pořízení zásob ze zahraničí, smluvní pokuty které vyplývají z porušení smluvních obchodních podmínek a úroky z prodlení aj. smluvní sankce.

Pořizovací cena se používá zásadně pro zásoby, které jsou pořízeny nákupem. [3] [4] [13]

Pro správné zaúčtování pořizovací ceny existují v zásadě tři varianty:

- **Použití kalkulačních účtů** - v této variantě ÚJ využívají kalkulační účty na kterých, zachytí cenu pořízení i vedlejší náklady a následně přeúčtují celkovou hodnotu pořizovací ceny na příslušný skladový účet zásob;
- **Rozvržení cenotvorných složek pořizovací ceny na analytické účty** - ÚJ si pořizovací cenu rozdělí na analytické účty, zvlášť pro cenu pořízení (například účet 112.1 a účet 132.1) a zvlášť pro vedlejší náklady (například účet 112.2 a účet 132.2);
- **Metoda pevné ceny** - tato varianta se používá v případě, kdy pořizovací cena zásob je při pořízení stále stejná nebo se vychyluje jen v malé míře. Pořizovací cena se vyčíslí na úrovni předem stanovené ceny, vedlejších nákladů a odchylky od pevné ceny, v tomto případě je potřeba rozdělit pořizovací cenu na tři analytické účty a zvlášť účtovat o pevné ceně, vedlejších nákladech a odchylce od skutečné ceny. [2]

Vlastní náklady

Jedná se o cenu, která se používá pro ocenění zásob vlastní výroby (nedokončená výroba, polotovary, výrobky a mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny).

Zásoby lze oceňovat pomocí výsledků kalkulace případně ve skutečné výši. Vlastní náklady obsahují veškeré přímé náklady, které mohou obsahovat přímý materiál, přímé mzdy či ostatní přímé náklady. Kromě zmíněných přímých nákladů mohou vlastní náklady obsahovat rovněž určitou část nepřímých nákladů, které souvisí s daným výkonem a obdobím. Nepřímé náklady však ve vlastních nákladech nemusí být zahrnuty, proto je na ÚJ jestli je do kalkulace zahrne. Do nákladů je zakázáno zahrnout náklady na prodej (odbytové náklady), neboť se nejedná o náklady, které souvisí s výrobou. [3]

V předešlém odstavci byl zmíněn pojem kalkulace, vzhledem k tomu, že v zásobách vlastní činnosti se jedná o důležitou oblast, bude tento pojem v následujícím textu vysvětlen. V zásadě se jedná o činnost, která vede ke zjištění nákladů na určitý výkon nebo jako systém propočtů pro kalkulační jednice. Kalkulační jednice je vymezena jako specifický výkon, který je určen druhem, měrnou jednotkou a místem vzniku. Předmětem kalkulace je jeden nebo více výkonů. Dalším důležitým pojmem v oblasti kalkulací je kalkulační vzorec. Kalkulační vzorec představuje setříděné náklady tak, aby bylo možné vlastní náklady zjistit na kalkulační jednici. [8] [9]

Reprodukční pořizovací cena

Reprodukční pořizovací cena je taková cena, za kterou si ÚJ pořídí majetek v době, kdy o něm účtuje. Hodnota by měla odpovídat ceně, za kterou by si ÚJ mohla zásoby pořídit v obvyklé době a místě pořízení. Způsob pro stanovení ceny není nikde stanoven. Cena může být stanovena znaleckým posudkem nebo odborným odhadem. Touto cenou se oceňují:

- zásoby, které ÚJ přijala bezplatně (vklad, darování),
- zásoby, které byly nově nalezeny v procesu inventarizace,
- v některých případech lze tuto cenu využít pro ocenění zásob vlastní výroby, za předpokladu, že vlastní náklady nelze zjistit nebo jsou větší než reprodukční pořizovací cena,
- odpad. [2] [4] [6]

3.1.2 Ocenování zásob při vyskladnění

Ocenit zásoby je nutné i při vyskladnění. Ovšem ocenění při výdeji zásob není tak jednoduché jako při jejich pořízení, neboť zásoby jsou oceněny různou cenou, a proto vzniká otázka jakou cenu při vyskladnění použít. Rozdílnost těchto cen je dána například vedlejšími náklady, které jsou zahrnuty do pořizovací ceny případně výrobními náklady dodavatele. [4]

Metoda FIFO

Metoda FIFO je odvozena od anglického „First in, First out“, v překladu první do skladu, první ze skladu. Metoda FIFO se zakládá na tom, že při výdeji zásob se použije cena, která byla použita jako první při příjmu zásob a postupně se přechází k nejnovějším zásobám, jinými slovy výdeji zásob se přiřazuje pořizovací cena první, respektive nejstarší dodávky. Tato cena se použije až do doby než se vyskladní první dodávka i za předpokladu, že fyzicky došlo k výdeji z odlišné dodávky. Z této věty je patrné, že metoda FIFO neuznává kontinuitu mezi fyzickým tokem zásob a jednotlivým opravdovým oceněním na skladě. V případě, že rostou ceny dodávky, metoda FIFO směřuje k tomu, že se rozvahové ocenění zásob blíží

současným cenám na trhu, na druhou stranu tato metoda většinou znamená vyšší VH, neboť náklady jsou vykazovány v menší částce. [2] [4]

Tabulka č. 3.1 znázorňuje pohyb určité zásoby v průběhu měsíce března roku 2017.

Tab. č. 3.1 - Pohyb materiálu v měsíci březnu roku 2017

Datum	Text	Zásoba (ks)			Cena za Kč/ks	Zásoba (Kč)		
		Příjem	Výdej	Celkem		Příjem	Výdej	Celkem
9.3.	Příjem	200		200	19	3 800		3 800
12.3.	Příjem	400		600	18	7 200		11 000
14.3.	Příjem	300		900	14	4 200		15 200
16.3.	Výdej		400	500	18,5		7 400	7 800
21.3.	Příjem	300		800	17	5 100		12 900
26.3.	Výdej		400	400	16		6 400	6 500

Zdroj: vlastní zpracování

Výpočet metodou FIFO:

$$\text{Dne 16.3.} \Rightarrow (200 \text{ ks} \cdot 19 \text{ Kč/ks}) + (200 \text{ ks} \cdot 18 \text{ Kč/ks}) = 7\,400 \text{ Kč}$$

$$\text{Cena za Kč/ks} \Rightarrow \frac{7\,400 \text{ Kč}}{400 \text{ ks}} = \mathbf{18,5 \text{ Kč/ks}}$$

$$\text{Dne 26.3.} \Rightarrow (200 \text{ ks} \cdot 18 \text{ Kč/ks}) + (200 \text{ ks} \cdot 14 \text{ Kč/ks}) = 6\,400 \text{ Kč}$$

$$\text{Cena za Kč/ks} \Rightarrow \frac{6\,400 \text{ Kč}}{400 \text{ ks}} = \mathbf{16 \text{ Kč/ks}}$$

Opakem metody FIFO je metoda, která je odvozena od anglického „Last in, First out“ (dále jen LIFO), v překladu poslední do skladu, první ze skladu. Metoda LIFO předpokládá, že se poslední dodávka vyskladní, jako první tzn., že pro ocenění vyskladnění se použije pořizovací cena zásoby, která byla na sklad přijata jako poslední, to vede k tomu, že zásoby jsou oceněny aktuálními cenami.

V České republice však tuto techniku žádný právní předpis neupravuje a je tedy zakázána, stejně jako v rámci IFRS. [3] [7] [11]

Metoda váženého aritmetického průměru

Ocenění váženým aritmetickým průměrem vychází z výpočtu průměrné ceny zásob. Pro danou techniku můžeme použít dvě metody výpočtu. Vážený průměr klouzavý nebo vážený průměr prostý. U váženého průměru klouzavého se vychází z toho, že po každém nákupu jakéhokoli typu zásob se vypočítá nový průměr, kterým bude ÚJ disponovat až do doby, než se uskuteční nový nákup. Zatímco vážený průměr prostý se zjišťuje jednou za měsíc případně za jinou kratší dobu a takto vypočtená cena se pro ocenění vyskladnění

používá po stanovenou dobu například jeden měsíc. [2] [4]

Následující tabulka č. 3.2 vychází ze stejných vstupních údajů, jako předešlá tabulka.

Tab. č. 3.2 - Pohyb materiálu v měsíci březnu roku 2017

Datum	Text	Zásoba (ks)			Cena za Kč/ks	Zásoba (Kč)		
		Příjem	Výdej	Celkem		Příjem	Výdej	Celkem
9.3.	Příjem	200		200	19	3 800		3 800
12.3.	Příjem	400		600	18	7 200		11 000
14.3.	Příjem	300		900	14	4 200		15 200
16.3.	Výdej		400	500	16,89		6 756	8 444
21.3.	Příjem	300		800	17	5 100		13 544
26.3.	Výdej		400	400	16,93		6 772	6 772

Výpočet metodou váženého průměru klouzavého:

$$\text{Dne 16.3.} \Rightarrow \frac{(200 \text{ ks} \cdot 19 \text{ Kč/ks}) + (400 \text{ ks} \cdot 18 \text{ Kč/ks}) + (300 \text{ ks} \cdot 14 \text{ Kč/ks})}{200 \text{ ks} + 400 \text{ ks} + 300 \text{ ks}} = \mathbf{16,89 \text{ Kč/ks}}$$

$$\text{Celkem } 400 \text{ ks} \cdot 16,89 \text{ Kč/ks} = 6\,756 \text{ Kč}$$

$$\text{Dne 26.3.} \Rightarrow \frac{15\,200 \text{ Kč} - (400 \text{ ks} \cdot 16,89 \text{ Kč/ks}) + (300 \text{ ks} \cdot 17 \text{ Kč/ks})}{(900 \text{ ks} - 400 \text{ ks}) + 300 \text{ ks}} = \mathbf{16,93 \text{ Kč/ks}}$$

$$\text{Celkem} \Rightarrow 400 \text{ ks} \cdot 16,93 \text{ Kč/ks} = 6\,772 \text{ Kč}$$

Skutečná pořizovací cena

Skutečná cena se v praxi využívá jen velmi zřídka. Může se například použít u unikátních zásob (unikátní díly) nebo zásob, které se nakupují jen ve výjimečných případech. Při této technice se vychází z toho, že pro každý jednotlivý výdej zásob se použije cena, za kterou ÚJ zásoby přijala na sklad. [4]

Pevná cena s odchylkou

Pokud ÚJ používá pro ocenění zásob tuto metodu, musí si předem stanovit pevnou cenu pro jednotlivé druhy zásob. Stanovení této ceny není v žádné právní normě uvedeno, a proto je na ÚJ jak cenu stanoví, nicméně při stanovení se musí řídit obecnými zásadami, především zásadou věrného a poctivého zobrazení skutečnosti. Pro určení ceny je možné využít ceny včetně vedlejších nákladů z minulého období či předpokládané pořizovací ceny. Takto stanovená cena, a také důvody pro změnu ceny, by měly být upraveny ve vnitropodnikové směrnici. Je zcela jisté, že při ocenění touto technikou vznikají mezi skutečnou a předem stanovenou cenou rozdíly respektive odchylky, neboť předem stanovená cena pravděpodobně nikdy nebude stejná jako skutečná cena. Na ÚJ je, aby zvlášť účtovala o

pevné ceně, odchylce a případně vedlejších nákladech, využívá se zde již zmíněná analytické evidence. ÚJ musí účet zásob rozdělit na tři analytické účty. [2] [6]

Metoda může mít podobné výsledky jako metoda váženého aritmetického průměru, neboť pro vyskladnění zásob se použije pevná cena a dále se zásoby musí vyskladnit v oceňovací odchylce, která se zjišťuje pomocí váženého aritmetického průměru, viz rovnice 3.1. [3]

$$\text{Koeficient} = \frac{\text{Počáteční stav} + \text{přírůstek cenových odchylek}}{\text{Počáteční stav} + \text{přírůstek skladové ceny}} \quad (3.1)$$

Následující tabulka č. 3.3 vychází ze stejných hodnot jako předešlé tabulky. ÚJ si zvolila pevnou cenu 18 Kč/ks.

Tab. č. 3.3 - Pohyb materiálu v měsíci březnu roku 2017

Datum	Text	Zásoba (ks)	Cena za Kč/ks	Zásoba (Kč)		Odchylka (Kč)
				Skutečná cena	Pevná cena	
9.3.	Příjem	200	19	3 800	3 600	200
12.3.	Příjem	400	18	7 200	7 200	0
14.3.	Příjem	300	14	4 200	5 400	-1 200
16.3.	Výdej	400			7 200	- 444,24
21.3.	Příjem	300	17	5 100	5 400	- 300
26.3.	Výdej	400			7 200	- 871,92

Zdroj: vlastní zpracování

Výpočet metodou pevné ceny s odchylkou dle rovnice 3.1:

$$\text{Dne 16.3.} \Rightarrow \text{Koeficient: } \frac{200 \text{ Kč} + 0 \text{ Kč} - 1 200 \text{ Kč}}{3 600 \text{ Kč} + 7 200 \text{ Kč} + 5 400 \text{ Kč}} = - 0,0617$$

$$\text{Odchylka: } 7 200 \cdot (- 0,0617) = - 444,24 \text{ Kč}$$

$$\text{Dne 26.3.} \Rightarrow \text{Koeficient: } \frac{200 \text{ Kč} + 0 \text{ Kč} - 1 200 \text{ Kč} - 444,24 \text{ Kč} - 300 \text{ Kč}}{3 600 \text{ Kč} + 7 200 \text{ Kč} + 5 400 \text{ Kč} - 7 200 \text{ Kč} + 5 400 \text{ Kč}} = - 0,1211$$

$$\text{Odchylka: } 7 200 \cdot (- 0,1211) = - 871,92 \text{ Kč}$$

Zhodnocení použitých metod

Ačkoliv byly u všech metod použity stejné hodnoty, všechny techniky se v menší míře odlišovaly, jak v konečném stavu, tak i v hodnotě nákladů:

- náklady metody FIFO: 7 400 Kč + 6 400 Kč = 13 800 Kč,
- náklady metody váženého průměru klouzavého: 6 756 Kč + 6 772 Kč = 13 528 Kč,

- náklady metody pevné ceny s odchylkou: $7\,200\text{ Kč} - 444,24\text{ Kč} + 7\,200\text{ Kč} - 871,92\text{ Kč} = 13\,083,84\text{ Kč}$.

Nicméně rozdíly nejsou zásadní, tak, aby nebyla dodržena zásada věrného a poctivého obrazu účetnictví, proto je na ÚJ, aby zvolila takovou metodu, která je pro ni optimální.

3.1.3 Oceňování zásob k datu účetní závěrky

Ke správnému ocenění zásob ke konci účetního období, se ÚJ musí vypořádat s inventarizací zásob či opravnými položkami. V procesu inventarizace zásob vznikají odchylky mezi skutečným a účetním stavem. Těmito rozdíly jsou přebytek a manko viz kapitola 3.2.13. V rámci účetní závěrky by se ÚJ měla zabývat i opravnými položkami, které představují přechodné snížení majetku, v případě zásob může jít například o poškozené, sezonní zásoby atd. viz kapitola 3.2.12.

K datu účetní závěrky by ÚJ měla brát v úvahu i situace, kdy do konce rozvahové dne neobdrží fakturu - nevyfakturované dodávky, nebo neobdrží materiál - zásoby na cestě. O této problematice pojednává kapitola č. 3.2.11. [4]

3.1.4 Oceňování zásob v cizích měnách

ÚJ je v legislativních podmínkách České republiky povinna vést účetnictví v české měně. V případě, kdy ÚJ nakupuje majetek ze zahraničí a tedy v cizí měně je povinna provést přepočtení na českou měnu. K tomuto přepočtu je využíván kurs, vyhlášený Českou národní bankou (dále jen ČNB). V případě ocenění k okamžiku uskutečnění účetního případu je využíván aktuální kurs ČNB nebo pevný kurs. Aktuální kurs je takový kurs, který pravidelně vyhláší ČNB vždy v pracovní dny dle kursovního listku. Pevný kurs je kurs, který si ÚJ stanoví ve své interní směrnici na základě kursu ČNB. Takto stanovený kurs může ÚJ používat pouze po stanovenou dobu, a to maximálně jedno účetní období a minimálně jeden den.

K rozvahovému dni se však zásoby již neoceňují. Zásoby jsou vedeny pouze v české měně, a to dle kursu stanoveného při uskutečnění účetního případu. Z toho vyplývá, že zásoby jsou vedeny na skladě v hodnotě, která byla vypočtena při naskladnění. [6] [15] [23]

3.2 Účtování zásob

ÚJ má na výběr ze dvou variant jak účtovat o zásobách, obě možnosti upravují ČÚS. Účtování způsobem A nebo způsobem B. Způsob A neboli průběžný způsob se zakládá na postupném účtování na účty zásob. Oproti tomu u způsobu B neboli periodického způsobu se zásoby účtují přímo do nákladů. Více viz kapitola 3.2.2 a 3.2.3.

ÚJ účtují dle účetních dokladů, které mají předepsanou formu (viz ZoÚ). V oblasti zásob to jsou příjemka při příjmu zásob, výdejka při výdeji zásob či převodka pro převod mezi sklady. Mezi další doklady například patří faktura přijatá (dále jen FAP) při nákupu zásob a faktura vystavená (dále jen FAV) při prodeji zásob. [3]

Autor se domnívá, že způsob účtování metodou B je vhodnější spíše pro menší podniky respektive pro podniky, které nenakupují větší počet druhů zásob například z toho důvodu, že to nevyžaduje jejich činnost a účtování metodou A by bylo pro ně mnohem náročnější, naproti tomu pro podniky, které nakupují větší počty zásob, je naopak vhodné účtovat metodou A, neboť potřebují mít přehled o tom, jaký je stav zásob na skladě či ve výrobě.

3.2.1 Syntetické účty třídy 1 - Zásoby

Před samotným účtováním budou níže charakterizovány účty účtové třídy 1.
Účtová skupina 11 - Materiál

Účet 111 - Pořízení materiálu je aktivní účet, který se při nákupu materiálu využívá pro stanovení pořizovací ceny u způsobu A, při způsobu B se účet nepoužívá. Na tomto účtu se zachycují i ostatní náklady, které s pořízením souvisí, proto se tomuto účtu říká tzv. „kalkulační účet“, neboť na něm dochází ke spojení ceny dodávky a těchto dalších nákladů. Zajímavostí je, že při uzavírání účetních knih nemůže vykazovat zůstatek. Analytickou evidenci k tomuto účtu ÚJ vytvářejí například dle materiálu, který je pořízen ze zahraničí a který z tuzemska, podle druhů materiálu či dle odchylek od pevně stanovené ceny. [1]

Účet 112 - Materiál na skladě je aktivní účet, který lze na rozdíl od předchozího účtu využít jak u způsobu A, tak u způsobu B. U Průběžného způsobu se na tomto účtu účtuje materiál, který je přijat na sklad v hodnotě pořizovací ceny na základě příjemky. V případě způsobu B se účet používá při otevírání a také při uzavírání účetních knih. V případě analytické evidence se tento účet také hojně využívá a to například podle materiálu, který je určen ke zpracování, podle druhů materiálů, případně dle rozdělení na vratné a na nevratné obaly atd.

Účet 119 - Materiál na cestě je poslední aktivní účet v účtové skupině 11 - Materiál, na kterém ÚJ účtuje při vyúčtování faktur za materiál, který do data účetní závěrky fyzicky nepřijala na sklad. Na tomto účtu se analytická evidence příliš nevyužívá, případně se odvozuje od předešlých účtů. [1] [10]

Účtová skupina 12 - Zásoby vlastní činnosti

Účet 121 - Nedokončená výroba je aktivní účet, který se používá u zásob, které byly součástí výrobního procesu, ale stále ještě nejsou výrobkem nebo činností u níž nevznikají hmotné produkty. V případě účtování způsobem A se na tomto účtu účtuje o změnách stavu

nedokončené výroby (přírůstek a úbytek) a při periodickém způsobu účtování se zde účtuje pouze při otevírání a uzavírání účetních knih. Analytická evidence se může tvořit například podle místa výroby, zakázek, výrobků či dle orientace podniku (průmyslová, strojírenská výroba atd.)

Účet 122 - Polotovary je také aktivní účet, na kterém se účtuje o zásobách, které také prošly výrobním cyklem, byla na nich ukončena určitá fáze výroby a mohou být například prodány. U způsobu A se na tomto účtu účtuje o pohybech polotovarů a při způsobu B se o něm účtuje při otevírání a uzavírání účetních knih. Tvorba analytické evidence je závislá od účtu 121 - Nedokončená výroba případně účtu 112 - Materiál na skladě.

Účet 123 - Výrobky je aktivní účet, který již prošel všemi výrobními fázemi a může být prodán případně ho ÚJ může využít pro vlastní účely. U způsobu A se na něm účtuje o pohybech výrobků a při způsobu B se o něm účtuje při otevírání a uzavírání účetních knih. Tvorba analytické evidence se také odvíjí od účtu 121 - Nedokončená výroba, 122 - Polotovary případně účtu 112 - Materiál na skladě.

Účet 124 - Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny je aktivní účet, na kterém se v případě průběžného způsobu účtuje o pohybu zvířat a při způsobu B se účtuje při otevírání a uzavírání účetních knih. Analytická evidence se tvoří dle jednotlivých druhů zvířat či dle členění na vlastní a na nakupované zvířata. [1]

Účtová skupina 13 - Zboží

Účet 131 - Pořízení zboží, účet 132 - Zboží na skladě a v prodejnách, účet 139 - Zboží na cestě jsou aktivní účty, které slouží ke stejným účelům, jako jsou účty účtové skupiny 11 - Materiál, s tím rozdílem, že se na těchto účtech sleduje pohyb zboží.

Účtová skupina 15 - Poskytnuté zálohy na zásoby

Na aktivních účtech této skupiny ÚJ sleduje pohyb poskytnutých záloh na materiál, zvířata a zboží. Účtuje se zde v případech, kdy ÚJ zaplatí dodavatelům (poskytne zálohu) na zásoby určitou částku, než tyto zásoby fyzicky obdrží. Analytická evidence se tvoří podle dodavatelů, z hlediska času, či zda se jedná o zálohu s DPH nebo bez DPH. [1] [3]

Účtová skupina 19 - Opravné položky k zásobám

V této skupině se účtuje o opravných položkách ke všem zásobám a také o opravných položkách k poskytnutým zálohám. Opravné položky k zásobám dočasně snižují hodnotu zásob (nejedná se o trvalé snížení hodnoty zásob). Rovněž se jedná o daňově neúčinný náklad. I na těchto účtech lze tvořit analytickou evidenci, a to například dle druhu nebo množství vytvořených opravných položek. [1]

3.2.2 Účtování zásob způsobem A

Způsob účtování způsobem A nebo také průběžný způsob představuje jednu z možností jak účtovat o pohybu zásob. Využívají se přitom účty účtové třídy 1 - Zásoby. Pro pořízení materiálu je to účet účtové skupiny 11 - Materiál (pořízení materiálu) a v případě pořízení zboží se jedná o účet účtové skupiny 13 - Zboží (pořízení zboží). Pro následné přijetí na skladové účty se využívají interní doklady (příjemka). Úbytek zásob se také provádí na základě interních dokladů (výdejka) na vrub nákladů. Jedná se o účty účtové skupiny 50 - Spotřebované nákupy. Úbytek zásob na rozdíl od periodického způsobu představuje skutečnou spotřebu ÚJ. [4] [13]

V případě účtování zásob vlastní činnosti se nárůst zásob účtuje na účty účtové skupiny 58 - Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace a na účty účtové skupiny 12 - Zásoby vlastní činnosti. Úbytek zásob se účtuje obráceně. [9]

3.2.3 Účtování zásob způsobem B

Účtování způsobem B nebo také periodický způsob představuje druhou možnost jak účtovat o zásobách. Účty účtové třídy 1 - Zásoby se využívají pouze na začátku účetního období a k datu účetní závěrky. Nákup zásob se účtuje rovnou na nákladové účty. Toto účtování pak vede k tomu, že ÚJ neví, jak budou zásoby použity, zároveň je v průběhu roku zkreslován VH. Ačkoliv je nákup účtován přímo do nákladů, neznamená to, že ÚJ nemusí vést skladovou evidenci, naopak skladové karty vést musí. K datu účetní závěrky se počáteční zůstatky skladových účtů převedou na vrub účtů účtové skupiny 50 - Spotřebované nákupy a z výsledků procesu inventarizace se zvýší patřičné účty zásob o zásoby, které nebyly spotřebovány. [4] [6] [13]

V případě zásob vlastní činnosti se na účtech zásob vlastní činnosti neprovádějí žádné zápisy, náklady spojené s výrobou se účtují klasicky do nákladů. Na konci účetního období se počáteční stavy účtové skupiny 12 - Zásoby vlastní činnosti převedou na vrub účtové skupiny 58 - Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace. Stav zásob dle skladové karty se zaúčtuje obráceně. [9]

Srovnání účtování způsobem A a způsobem B na komplexním příkladu v oblasti nákupu a prodeji materiálu a zboží

Společnost ABC plátce DPH se zabývá prodejem dřevěných hraček. Tabulka č. 3.4 obsahuje účetní případy této společnosti, které vznikly v roce 2016. Pro porovnání jsou použity oba způsoby účtování.

Tab. č. 3.4 - Porovnání účtování způsobem A a způsobem B

Číslo	Doklad	Text	Částka (Kč)	Způsob A		Způsob B	
				MD	D	MD	D
1.	VÚD	Počáteční stav materiálu a zboží					
		a) materiál	100 000	112	701	112	701
		b) zboží	120 000	132	701	132	701
2.	FAP	Nákup materiálu					
		a) cena bez DPH	10 000	111		501	
		b) DPH	2 100	343		343	
		c) cena celkem	12 100		321		321
3.	P	Příjem materiálu na sklad	10 000	112	111	Neúčtuje se	
4.	VBÚ	Zaplacení FAP	12 100	321	221	321	221
5.	FAP	Nákup zboží					
		a) cena bez DPH	100 000	131		504	
		b) DPH	21 000	343		343	
		c) cena celkem	121 000		321		321
6.	P	Příjem zboží na sklad	100 000	132	131	Neúčtuje se	
7.	VBÚ	Zaplacení FAP	121 000	321	221	321	221
8.	V	Spotřeba materiálu ve výrobě	12 000	501	112	Neúčtuje se	
9.	VÚD	Vyskladnění zboží - prodej	70 000	504	132	Neúčtuje se	
10.	FAV	Prodej zboží					
		a) cena bez DPH	80 000		604		604
		b) DPH	16 800		343		343
		c) cena celkem	96 800	311		311	
Účtování k datu sestavení účetní závěrky							
11.	VÚD	Převod PS					
		a) materiál	100 000	Neúčtuje se		501	112
		b) zboží	120 000			504	132
12.	VÚD	Převod KS					
		a) materiál	98 000	Neúčtuje se		112	501
		b) zboží	150 000			132	504

Zdroj: vlastní zpracování

3.2.4 Účtování pořízení a vyskladnění zásob

Pro pořízení zásob existuje několik možností, podle kterých se následně odvíjí jak způsob ocenění, tak i účtování. Nejběžnější varianta jak si zásoby pořídit je jejich nákup, dále pak především pro výrobní podniky je typické pořízení zásob vlastní výrobou. Dále mohou být zásoby přijaty bezúplatným nabytím, přeřazeny z osobního užívání a použity jako vklad či může jít o formu přebytku, který byl zjištěn v procesu inventarizace. Tyto nejběžnější způsoby pořízení představuje tabulka č. 3.5. [6]

Tab. č. 3.5 - Účtování pořízení zásob

Číslo	Doklad	Text	Částka (Kč)	MD	D
1.	FAP	Nákup materiálu			
		a) cena bez DPH	20 000	111	
		b) DPH	4 200	343	
		c) cena celkem	24 200		321
2.	P	Příjem materiálu na sklad	20 000	112	111
3.	VÚD	Výrobky vyrobeny ve vlastní režii	60 000	123	583
4.	P	Bezáplatné přijetí zboží	10 000	132	643
5.	P	Vklad podnikatele v podobě materiálu	40 000	112	491
6.	VÚD	Při inventarizaci zjištěn přebytek ve skladu zboží	1 000	132	648

Zdroj: vlastní zpracování

Mezi nejběžnější způsob úbytku zásob patří jejich spotřeba ve výrobě, dále se může jednat o jejich prodej, přeskladnění, vyřazení zásob z důsledku škody nebo krádeže, přeražení do osobního užívání, poskytnutí daru případně se může jednat i o manko, které bylo zjištěno v procesu inventarizace. Tyto účetní případy představuje tabulka č. 3.6. [6]

Tab. č. 3.6 - Účtování vyřazení zásob

Číslo	Doklad	Text	Částka (Kč)	MD	D
1.	V	Spotřeba materiálu ve výrobě	60 000	501	112
2.	FAV	Prodej zboží			
		a) cena bez DPH	20 000		604
		b) DPH	4 200		343
		c) cena celkem	24 200	311	
3.	VÚD	Výdej zboží z důvodu prodeje	10 000	504	132
4.	VÚD	Škoda ve skladu zboží	20 000	549	132
5.	VÚD	Škoda ve skladu výrobků z důvodu povodně	70 000	547	123
6.	V	Materiál přeražen do osobního užívání	40 000	491	112
7.	VÚD	Výdej materiálu z důvodu poskytnutí daru	12 000	543	112
8.	VÚD	Při inventarizaci ve skladu polotovarů zjištěno manko	1 000	549	122

Zdroj: vlastní zpracování

3.2.5 Účtování aktivace zásob

Pro některé ÚJ, a to především pro výrobní společnosti je v určitých případech výhodnější si zásoby vyrobit sama pro sebe, tedy vlastní výrobou. Především se jedná o

specifické zásoby, které obvykle nevyrábí (například, proto, že podniká v jiném odvětví), ale k výrobě je potřebuje. Může se jednat například o specifické náhradní díly.

Pokud se tedy ÚJ rozhodne o vlastní výrobu zásob, vznikají jí různé náklady (mzdy, pojištění atd.), které zaznamenává v účtové třídě 5 - Náklady a tyto náklady je nezbytné pro vyrobení zásob tzv. aktivovat, a to ve prospěch účtu účtové skupiny 58. - Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace. Aktivace zásob tedy představuje snížení nákladů, z důvodu vytvoření zásob. Tabulka č. 3.7 představuje účtování aktivace zásob. [2]

Tab. č. 3.7 - Účtování aktivace zásob

Číslo	Doklad	Text	Částka (Kč)	MD	D
1.	VPD	Nákup materiálu na výrobu obalů	6 000	501	211
2.	VÚD	Hrubé mzdy zaměstnancům	20 000	521	331
3.	V	Výdej vlastního materiálu na výrobu	2 000	501	112
4.	VÚD	Aktivace materiálu	28 000	112	585

Zdroj: vlastní zpracování

3.2.6 Účtování nedokončené výroby, polotovarů a výrobků

Jak již bylo popsáno v kapitole 2.1.2 o zásobách vlastní výroby, je účtováno všude tam kde vznikají hmotné produkty, ale i nehmotné činnosti. Pokud si ÚJ vyrábí sama vlastní výrobky, musí mít sestaven svůj kalkulační vzorec a stanoveno ocenění jednotlivých fází výroby (například přímými náklady je oceněna nedokončená výroba atd.). Při účtování se využívají účty zásob vlastní činnosti a účtová skupina 58 - Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace. Problematiku účtování znázorňuje tabulka č. 3.8. [2]

Tab. č. 3.8 - Účtování nedokončené výroby, polotovarů a výrobků

Číslo	Doklad	Text	Částka (Kč)	MD	D
1.	VÚD	Přírůstek nedokončené výroby na sklad	1 000	121	581
2.	VÚD	Úbytek nedokončené výroby	80 000	581	121
3.	VÚD	Přírůstek polotovarů na sklad	40 000	122	582
4.	VÚD	Úbytek polotovarů	35 000	582	122
5.	VÚD	Přírůstek hotových výrobků na sklad	90 000	123	583
6.	VÚD	Úbytek výrobků z důvodu prodeje	8 000	583	123
7.	FAV	Prodej výrobků odběrateli			
		a) cena bez DPH	10 000		601
		b) DPH	2 100		343
		c) cena celkem	12 100	311	

Číslo	Doklad	Text	Částka (Kč)	MD	D
8.	VÚD	Ve skladu polotovarů zjištěno manko nad normu	600	549	122
9.	VÚD	Ve skladu nedokončené výroby zjištěno manko do normy	1 000	581	121
10.	VÚD	Ve skladu hotových výrobků zjištěn přebytek	2 000	123	583

Zdroj: vlastní zpracování

3.2.7 Účtování zvířat

Příchovky (zvyšování hodnoty zvířat - zvýšení váhy) a úbytky zvířat, které jsou považovány za zásoby, se účtují na účtu 124 - Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny a na účet 584 - Změna stavu mladých a ostatních zvířat. V případě, kdy zvířata dospějí, dochází k přeúčtování do DM. [3]. Viz tabulka č. 3.9.

Tab. č. 3.9 - Účtování o zvířatech

Číslo	Doklad	Text	Částka (Kč)	MD	D
1.	VÚD	Příchovky selat	20 000	124	584
2.	VÚD	Úbytek selat	30 000	584	124
3.	VÚD	Převedení selat do stáda prasat	30 000	026	584

Zdroj: vlastní zpracování

3.2.8 Poskytnuté zálohy na zásoby

Poskytnuté zálohy znamenají pro ÚJ pohledávku, neboť se dodavatel zavazuje za tuto poskytnutou zálohu, provést určitou činnost. Záloha je část z celkové hodnoty zásob, případně částka může být i vyšší než celková fakturovaná cena, kterou ÚJ poskytne svým dodavatelům před tím, než jí jsou zásoby dopraveny. V případě, kdy zálohy nepřesáhnou dobu jednoho účetního období pro jejich zúčtování s dodáním zásob, jedná se o krátkodobé zálohy, v případě, kdy zálohy pro jejich zúčtování s dodáním zásob toto období přesáhnou, jedná se o dlouhodobé zálohy. Analytická evidence se může tvořit například dle tohoto časové horizontu.

Jak již bylo naznačeno ÚJ pro poskytnutí záloh využívají účtovou skupinu 15 - Poskytnuté zálohy na zásoby. Poskytnutí zálohy se zaúčtuje například ve prospěch účtu účtové skupiny 22 - Peněžní prostředky a zároveň na vrub účtu poskytnutých záloh na zásoby. Následné zúčtování zálohy se zaúčtuje ve prospěch účtu pro poskytnuté zálohy na zásoby a na vrub účtu účtové skupiny 32 - Závazky. Pokud nastane situace, kdy vyúčtování je nižší než poskytnutá záloha, rozdíl se účtuje ve prospěch účtu účtové skupiny 15 - Poskytnuté zálohy na zásoby a na vrub účtu peněžních prostředků. [3]

Tabulka č. 3.10 představuje účtování zálohy na materiál.

Tab. č. 3.10 - Účtování o poskytnutých zálohách

Číslo	Doklad	Text	Částka (Kč)	MD	D
1.	VBÚ	Poskytnutí zálohy na materiál	10 000	151	221
2.	FAP	Nákup materiálu	100 000	111	321
3.	VÚD	Proučtování poskytnuté zálohy	10 000	321	151
4.	VBÚ	Doplatek zbylé části faktury	90 000	321	221
5.	P	Převzetí materiálu na sklad	100 000	112	111

Zdroj: vlastní zpracování

3.2.9 Reklamace při pořízení a prodeji zásob

V případě, kdy se při převzetí zásob zjistí, že jsou zásoby poškozené nebo jsou na dokladech uvedené nesprávné informace, obvykle dochází k reklamačnímu řízení. Základem pro reklamační řízení je sestavení tzv. reklamačního protokolu, který obsahuje informace o vadách. V zásadě existují tři možné výsledky reklamačního řízení:

- dodavatelem je reklamace uznána v celé výši a je poslán opravný daňový doklad (dříve vrubopis a dobropis),
- dodavatelem není reklamace uznána v celé výši a opravný daňový doklad je poslán jen v této výši,
- dodavatel reklamaci zamítne.

V případě, že se ÚJ rozhodne zásobu opravit, bude o ní účtovat v podrozvahové evidenci, neboť není její vlastníkem. [3]

Je důležité si uvědomit, že u každé reklamace je nutné individuálně posoudit původ jejího vzniku. V případě, kdy odběratel reklamuje pouze špatný výpočet ceny na faktuře, před tím, než tuto fakturu zaplatí, může do nákladů případně zásob vyúčtovat odpovídající částku a o vzniklou reklamovanou částku upravit účtování o závazku vůči dodavateli.

Při účtování je důležité posoudit mnoho faktorů například, jestli byla reklamovaná dodávka zaplacená či zda o výsledku reklamačního řízení je rozhodnuto v běžném nebo následujícím účetním období, každopádně ÚJ by měla na náklady, které se vztahují k reklamačnímu řízení tvořit rezervu, ovšem tato rezerva se považuje za daňově neuznatelnou. [3] [6]

Tabulka č. 3.11 představuje účtování uznané reklamace jak na straně odběratele, tak na straně dodavatele.

Tab. č. 3.11 - Účtování uznané reklamace materiálu

Číslo	Doklad	Text	Částka (Kč)	MD	D
Účtování reklamace na straně odběratele					
1.	FAP	Nákup materiálu			
		a) cena bez DPH	100 000	111	
		b) DPH	21 000	343	
		c) cena celkem	121 000		321
2.	P	Příjem materiálu na sklad	80 000	112	111
3.	VÚD	Předpis reklamace na vadný materiál	20 000	315	111
4.	VÚD	Dodavatel uznal reklamaci v plné výši (opravný daňový doklad)			
		a) cena bez DPH	- 20 000	315	
		b) DPH	- 4 200	343	
		c) cena celkem	- 24 200		321
5.	VBÚ	Zaplacení faktury	96 800	321	221
Účtování uznané reklamace dodavatelem					
6.	FAV	Prodej materiálu			
		a) cena bez DPH	100 000		642
		b) DPH	21 000		343
		c) cena celkem	121 000	311	
7.	VÚD	Uznaná reklamace v plné výši (opravný daňový doklad)			
		a) cena bez DPH	- 20 000		642
		b) DPH	- 4 200		343
		c) cena celkem	- 24 200	325	
8.	VBÚ	Přijatá úhrada faktury	96 800	221	311

Zdroj: [3] - vlastní zpracování

Pokud dodavatel neuzná reklamaci, bude odběratel vadnou dodávku účtovat na vrub účtu účtové skupiny 54 - Jiné provozní náklady a ve prospěch účtu účtové skupiny 31 - Pohledávky. Při účtování způsobem B je schéma účtování podobné, změna nastává pouze u účtů zásob, použijí se účty účtové skupiny 50 - Spotřebované nákupy. [3]

3.2.10 Slevy u nakoupených zásob

Při pořizování zásob, může v některých případech dodavatel poskytnout odběrateli slevu, která představuje určité cenové zvýhodnění. Tyto slevy mohou mít formu bonusu nebo skonta. Ani u jedné slevy, není žádný právní předpis pro účtování. [2] [20]

Bonus má většinou povahu naturálního plnění - dodání zásob bez úplaty. Tato sleva je poskytována především ve dvou případech. Prvním případem je situace, kdy si odběratel

pořídí větší množství zásob. Druhá situace nastává, pokud je překročena určitá hodnota fakturace jedné dodávky. Bonus je možné poskytnout přímo při dodávce nebo dodatečně. Poskytnutí bonusu může vyplývat ze stanovených smluvních podmínek mezi obchodními partnery nebo na základě obchodní politiky.

Pokud je bonus poskytován při dodávce, odběratel tuto slevu pokládá za slevu, která je poskytnuta k jednotlivým zásobám faktury a rozpustí ji do jejich ocenění. Dodatečně poskytnutý bonus se účtuje na účet účtové skupiny 64 - Jiné provozní výnosy. Následující tabulka č. 3.12 představuje možné zaúčtování bonusu. [3] [6]

Tab. č. 3.12 - Účtování bonusu

Číslo	Doklad	Text	Částka (Kč)	MD	D
1.	FAP	Dodavatelem poskytnuto zboží zdarma			
		a) zboží na skladě	2 000	132	321
		b) bonus	2 000	321	648

Zdroj: [2] - vlastní zpracování

Skonto má naopak většinou povahu peněžitého plnění. Důvodem poskytnutí skonta je snaha dodavatele motivovat zákazníka pro co nejrychlejší úhradu. Skonto je považováno za formu cenové podmínky nebo je stanovena konečná cena, na kterou je následně poskytnuto finanční zvýhodnění. Skonto je poskytováno například při promptním placení, či kdy odběratel zaplatí před lhůtou splatnosti. Účtování skonta představuje tabulka č. 3.13. [2] [20]

Tab. č. 3.13 - Účtování skonta

Číslo	Doklad	Text	Částka (Kč)	MD	D
1.	VPD	Nákup zboží			
		a) zaplacená částka za zboží	10 000	132	221
		b) skonto	1 000	132	648

Zdroj: [2] - vlastní zpracování

3.2.11 Specifické účetní případy ke konci rozvahového dne

Ke konci účetního období, případně pro jiný den, ke kterému se sestavuje účetní závěrka je běžné, že nakupované zásoby ÚJ obdrží, ale nejsou ji předány příslušné doklady, jedná se o tzv. nevyfakturované dodávky. Případně může nastat opačná situace, a sice ÚJ jsou předány příslušné doklady, ale neobdrží dodávku zásob, v tomto případě se jedná o tzv. zásoby na cestě.

Nevyfakturované dodávky

Jak již bylo zmíněno, jedná se o situaci, kdy ÚJ přijala fyzicky dodávku zásob na

sklad například na základě příjemky, ale do data účetní závěrky jí nebyly doručeny příslušné doklady, většinou se jedná o přijatou fakturu nebo i dodací list. Vzhledem k tomu, že ÚJ nezná fakturovanou částku je na ní, aby tuto částku odhadla. Pro odhad částky, může ÚJ využít cenu minulé nebo podobné dodávky případně se na částku může dotázat u dodavatele. Pro správné zachycení dodávky se využijí tzv. dohadné položky, tyto položky se využívají v případech, kdy ÚJ zná titul, období, ale nezná částku.

V případě nákupu zásob, ÚJ zaúčtuje předpokládanou částku na patřičný účet zásob a ve prospěch účtu účtové skupiny 38 - Přechodné účty aktiv a pasiv. V příštím období, kdy ÚJ obdrží fakturu, účtuje opět na účet přechodných účtů aktiv a pasiv a ve prospěch účtu účtové skupiny 32 - Závazky. ÚJ by měla takto o zásobách účtovat, neboť by při inventarizaci mohla chybně o tomto rozdílu účtovat jako o přebytku. [2] [4]

Příklad. ÚJ přijala dne 20. prosince 2016 na sklad dodávku materiálu, ale do konce roku neobdržela fakturu nebo jiný doklad, podle kterého by mohla o materiálu účtovat. Podle předešlé podobné dodávky, materiál ocenila na částku 120 000 Kč. Dne 9. 1. 2017 ÚJ, v prvním případě obdržela fakturu na částku 115 000 Kč, ve druhém případě obdržela fakturu na částku 160 000 Kč. Schéma účtování představuje tabulka č. 3.14.

Tab. č. 3.14 - Účtování o nevyfakturovaných dodávkách

Číslo	Doklad	Text	Částka (Kč)	MD	D
1.	VÚD	Příjem materiálu na sklad - odhadní cena	120 000	112	389
Účtování v následujícím období					
Varianta první - faktura za materiál je v nižší hodnotě, než odhadnutá částka					
2.	FAP	Nákup materiálu			
		a) cena bez DPH	115 000	389	
		b) DPH	24 150	343	
		c) cena celkem	139 150		321
3.	VÚD	Doúčtování zůstatku dohadné položky	5 000	389	112
Účtování v následujícím období					
Varianta druhá - faktura za materiál je ve vyšší hodnotě než odhadnutá částka					
4.	FAP	Nákup materiálu			
		a) zúčtování dohadné položky	120 000	389	
		b) DPH	33 600	343	
		c) doúčtování hodnoty materiálu	40 000	112	
		d) cena celkem	193 600		321

Zdroj [2] - vlastní zpracování

Zásoby na cestě

V tomto případě se jedná o opačnou situaci, než nastala u nevyfakturovaných dodávek.

ÚJ do konce rozvahového dne má k dispozici příslušný doklad, ale fyzicky neobdržela dodávku zásob na sklad. Tento případ je častý u zásilek materiálu. I v této oblasti by byla chyba, kdyby ÚJ o zásobách na cestě neúčtovala, nadhodnotila by zásoby na skladě a při inventarizaci by mohl tento rozdíl být nesprávně zaúčtován jako manko. [2] [3]

Příklad. ÚJ obdržela dne 20. prosince 2016 fakturu na 10 000 Kč bez DPH za materiál, ale do konce roku tento materiál neobdržela. Dne 9. 1. 2017 přijala na sklad dodávku materiálu za 10 000 Kč. ÚJ nemůže při účtování postupovat jako při klasickém pořízení zásob, neboť zásoby nemá fyzicky k dispozici. Schéma účtování představuje tabulka č. 3.15.

Tab. č. 3.15 - Účtování o zásobách na cestě

Číslo	Doklad	Text	Částka (Kč)	MD	D
1.	FAP	Nákup materiálu			
		a) cena bez DPH	10 000	111	
		b) DPH	2 100	343	
		c) cena celkem	12 100		321
2.	VÚD	Materiál nebyl přijat do konce roku na sklad	10 000	119	111
Účtování v následujícím období					
3.	P	Příjem materiálu na sklad	10 000	112	119
4.	VBÚ	Zaplacení faktury	12 100	321	221

Zdroj: [2] - vlastní zpracování

3.2.12 Opravné položky k zásobám

Tvorba opravných položek je nedílnou součástí účetní závěrky a souvisí se zásadou věrného a poctivého zobrazení skutečnosti, ale také se zásadou opatrnosti. Tvorba opravných položek může plynout například z výsledků inventarizace. Opravné položky se vytváří v případech, kdy ÚJ zjistí, že došlo k přechodnému snížení hodnoty zásob, ale stále je zde možnost budoucího využití, například prodejem či spotřebou ve výrobním procesu. [4] [6]

Opravným položkám se věnuje ČÚS č. 005 - Opravné položky. Při tvorbě opravných položek se sníží VH a při zrušení opravných položek naopak dojde ke snížení nákladů, tím dojde ke zvýšení VH. Jedná se o účetní nástroj, z daňového hlediska se tvorba opravných položek považuje za daňově neuznatelný náklad. Účet opravných položek nemůže mít aktivní zůstatek. Opravné položky se tvoří zejména u přebytečných, sezonních či poškozených zásob. Dále pak u zcizených zásob nebo zásob, které mají minimální obrat, a je nutné odhadnout jejich prodejní cenu. Ke zrušení opravných položek ve stejné výši dochází v případě, kdy pominou důvody pro jejich tvorbu.

Je důležité rozlišovat přechodné a trvalé snížení hodnoty. V případě trvalého snížení, tvořit opravnou položku nelze. V případech, kdy se přechodné snížení hodnoty změnilo v trvalé, se postupuje například těmito způsoby: [3] [4]

- prodej zásob se slevou - z daňového pohledu je pořizovací cena daňově uznatelným nákladem,
- likvidace zásob - z daňového pohledu je pořizovací cena při splnění daných podmínek daňově uznatelným nákladem, podmínky uvádí § 24 ZDP,
- darování zásob - z daňového pohledu se jedná o náklad daňově neuznatelný, ale v případě splnění podmínek zákona o DZP, si může ÚJ snížit daňový základ v daňovém přiznání. [4]

Tvorba opravných položek se účtuje na vrub účtu v účtové skupině 55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti a ve prospěch účtu na účtech účtové skupiny 19 - Opravné položky k zásobám. Případné zrušení opravných položek se postupuje obráceně. Tento postup znázorňuje tabulka č. 3.16. [3]

Tab. č. 3.16 - Účtování opravných položek

Číslo	Doklad	Text	Částka (Kč)	MD	D
1.	VÚD	Tvorba opravných položek dle inventarizace	12 000	559	196
2.	VÚD	Vyskladnění prodaného materiálu	20 000	542	112
3.	FAV	Prodej přebytečného materiálu			
		a) cena bez DPH	18 000		642
		b) DPH	3 780		343
		c) cena celkem	21 780	311	
4.	VÚD	Zrušení opravných položek	12 000	196	559
5.	VBÚ	Zaplacení faktury od odběratele	21 780	221	311

Zdroj: vlastní zpracování

3.2.13 Inventarizace

Inventarizací se rozumí zjištění skutečného stavu a porovnání se stavem účetním. Inventarizace je jednou z částí účetní závěrky. Proces inventarizace dále zahrnuje zjištění a zaúčtování inventarizačních rozdílů viz níže, ale také definování příčin a stanovení možných náprav všech vzniklých inventarizačních rozdílů. [2] [3]

Inventarizace, dle dne, kdy se provádí, může být periodická nebo průběžná. Periodická inventarizace se koná vždy k datu účetní závěrky. Kontrolován by měl být všechen majetek ÚJ, ale většinou výjimkou zásob a dlouhodobého hmotného movitého majetku (dále jen

DHMM). Průběžná inventarizace je prováděna v průběhu celého roku a je vymezena pouze pro inventarizaci DHMM a zásob, které se účtují podle druhů, u hmotně odpovědných osob a podle míst jejich uložení. Termín pro inventarizaci si určí ÚJ vnitropodnikovou směrnicí, avšak musí být provedena minimálně jednou za účetní období. [2] [9]

Skutečný stav ÚJ zjišťuje fyzickou nebo dokladovou inventurou. Fyzická inventura se provádí u majetku, který se dá změřit, zvážit, přepočítat. Dokladová inventura se zjišťuje pomocí dokladů, a to především u nehmotného majetku (pohledávky, závazky atd.). Výsledky inventury, tedy skutečné stavy se zapisují do inventurních soupisů. Inventurní soupis je takový účetní záznam, který musí obsahovat zákonem dané náležitosti (okamžik zahájení inventury, způsoby zjištění skutečného stavu atd.) [9]

V případě, kdy se skutečný stav neshoduje se stavem účetním, vznikají inventarizační rozdíly. Tyto inventarizační rozdíly označujeme manko a přebytek.

Přebytek vzniká v těch případech, kdy skutečný stav zásob je vyšší než stav účetní. Při účtování se přebytek zaúčtuje na účet zásob a rovněž na účet provozních výnosů, v případě zásob vlastní výroby se přebytek účtuje na účet v účtové skupině 58. - Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace. Pokud se při zjištění příčin zjistí, že přebytek vznikl špatným zaúčtováním, může je ÚJ zaúčtovat přímo do spotřeby.

Manko vzniká v opačném případě, kdy skutečný stav zásob je nižší než stav účetní. Při účtování se tento rozdíl zaúčtuje na sledovaný účet zásob a na účet provozních nákladů, stejný účet se použije i v případě zásob vlastní činnosti. Manko je zásadně daňově neuznatelný náklad, ale v některých případech, které jsou definovány v § 24 a § 25 ZDP se může jednat naopak o daňově uznatelný náklad, jedná se například o tyto případy:

- manko vzniklé z důvodu živelné pohromy,
- manko vzniklé z důvodu krádeže neznámým pachatelem,
- je účtován reciproční výnos.

Specifickou situací je **manko do normy** neboli přirozené úbytky zásob. Tyto úbytky nejsou považovány za manko a jsou daňově uznatelné. Příkladem manka do normy může být vysychání, rozprach a další technologické a technické ztráty, které vznikají ve výrobním procesu. Žádný právní předpis nestanovuje hranici těchto přirozených úbytků, proto si ÚJ hranice stanoví ve svém interním předpisu. Při účtování se přirozené úbytky účtují na sledovaný účet zásob a na vrub účtu účtové skupiny 50. - Spotřebované nákupy, v případě zásob vlastní činnosti se manko do normy účtuje v účtové skupině 58. - Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace. [2] [4]

V případě, kdy přebytek a manko vznikly ve stejném období a zároveň došlo k neúmyslné záměně jednotlivých typů zásob (obdobné balení), lze tyto rozdíly vzájemně vyrovnávat. Účtování inventarizačních rozdílů znázorňuje tabulka č. 3.17. [3]

Tab. č. 3.17 - Účtování inventarizačních rozdílů

Číslo	Doklad	Text	Částka (Kč)	MD	D
1.	VÚD	Při inventarizaci ve skladu materiálu bylo zjištěno:			
		a) manko nad normu	1 000	549	112
		b) manko do normy	600	501	112
		c) přebytek	100	112	648
2.	VÚD	Manko předepsáno zaměstnanci	1 000	335	648
3.	VBÚ	Zaměstnanec manko zaplatil	1 000	221	335
4	VÚD	Při inventarizaci ve skladu zboží bylo zjištěno:			
		a) manko nad normu	4 000	549	132
		b) manko do normy	1 000	504	132
		c) přebytek	100	132	648
5.	VÚD	Při inventarizaci ve skladu nedokončené výroby bylo zjištěno:			
		a) manko nad normu	3 000	549	121
		b) manko do normy	2 000	581	121
		c) přebytek	1 000	121	581
6.	VÚD	Při inventarizaci ve skladu polotovarů bylo zjištěno:			
		a) manko nad normu	1 000	549	122
		b) manko do normy	600	582	122
		c) přebytek	2 000	122	582
7.	VÚD	Při inventarizaci ve skladu výrobků bylo zjištěno:			
		a) manko nad normu	1 00	549	123
		b) manko do normy	200	583	123
		c) přebytek	6 000	123	583
8.	VÚD	Ve skladu materiálu byla zjištěna škoda z důvodu živelné pohromy	1 000	547	112

Zdroj: vlastní zpracování

3.3 Analytická evidence

V textu byl několikrát zmíněn pojem analytická evidence. V následujícím textu bude vysvětleno, co tato problematika znamená a proč je tak důležitá.

V praxi bývá běžné, že ÚJ potřebuje syntetický účet rozdělit na další účty. K tomuto rozdělení je využívána analytická evidence, která důkladněji a detailněji popisuje syntetický

účet. Stanovení analytické evidence je zcela v režii ÚJ, ale hodnota všech analytických účtů musí odpovídat konečnému stavu syntetického účtu. Počet číslic analytického účtu jsou čtyři a výš. Analytická evidence by rovněž měla vést k úspoře času. Tvorba analytických účtů se v zásadě člení dle daňové problematiky, dle zahraniční a české měny, dle hmotně odpovědných osob atd. [21]

Tvorbou analytické evidence je velice přínosné se zabývat pro každou ÚJ, neboť kromě již zmíněných výhod, tvorbu analytických účtů doporučují například i ČÚS.

4 Oceňování a účtování zásob ve vybrané obchodní společnosti

Aplikační část bakalářské práce se bude věnovat zásobám v obchodní společnosti. Dojde k představení společnosti a poté se bude autor zabývat problematikou zásob po praktické stránce se zaměřením na jejich oceňování a účtování.

4.1 Historie a základní charakteristika

Historie společnosti sahá až do roku 1900, kdy byla založena společnost Staudinger Waggonfabrik, A. G. Adolfem Šustalou ve Studénce. Adolf Šustala se rozhodl umístit továrnu do Studénky ze strategické hlediska, neboť v blízkosti se nacházela důležitá dopravní tepna, která umožňovala spojení s průmyslovou Ostravou a Hranicemi.

Společnost se již od svého vzniku zabývala výrobou vagónů, ale také výrobou armádních vozidel, tramvají či dokonce letadel. Výroba vagónů přetrvala až do roku 2003, kdy byla výroba ukončena z důvodu nízké poptávky a přesunuta do Rumunska.

Během let společnost několikrát změnila jak jméno, tak majitele. Od roku 2006 společnost nese název MSV Metal Studénka, a. s. (dále jen MSV Metal) se sídlem ve Studénce a je považována za přímého nástupce bývalé Vagonky Studénka. Na následujícím obrázku č. 4.1 nalezneme logo společnosti MSV Metal. [19]

Obr. č. 4.1 - Logo společnosti MSV Metal



Zdroj: [19]

Mezi hlavní předmět podnikání patří například kovářství, kovoobráběčství či zámečnictví.

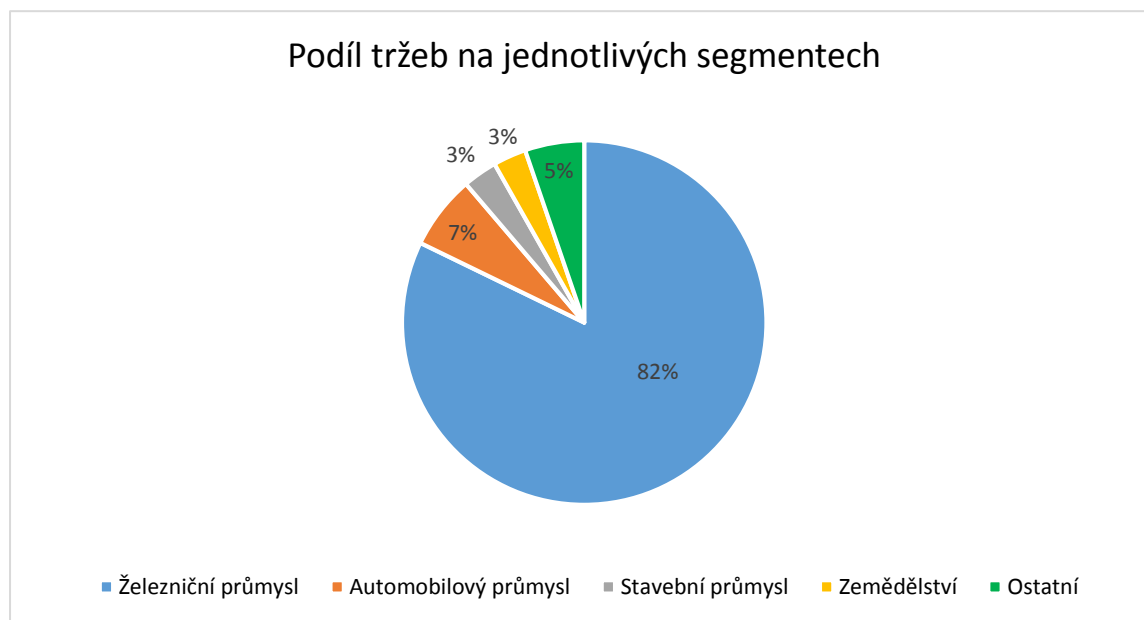
Posláním společnosti je spolehlivá služba všem zákazníkům a maximální důraz kladený na kvalitu a vývoj výrobků. Společnost vlastní desítky systémových výrobních či svařovacích certifikátů. Zaměstnává přes 400 zaměstnanců.

Společnost vyrábí výrobky a komponenty především pro železniční průmysl, a to pro nákladní a osobní kolejová vozidla a lokomotivy, dále pro automobilový průmysl, který je reprezentován výrobky a výlisky, které souvisí s brzdovým a spřahovacím systémem. Společnost vyrábí i pro stavebnictví, pro které se vyrábí písty a pístnice pro hydrauliku či různá pákoví pro ramena bagrů a jeřábů, dále pro zemědělství, pro které se vyrábí různé typy

ozubených kol pro traktory či jiné stroje, které zpracovávají zemědělské plodiny, či pro další oblasti (například důlní průmysl). [19]

Graf č. 4.1 ukazuje podíly segmentů na celkových tržbách.

Graf č. 4.1 - Podíl tržeb na jednotlivých segmentech



Zdroj: [18] - vlastní zpracování

Z grafu č. 4.1 je patrné, že ve většině případech MSV Metal prodává pro železniční průmysl, který má více než 80 % podíl na celkových tržbách, které činí více než 800 000 000 Kč. Mezi dalšími odvětvími v oblasti tržeb, není již tak velký rozdíl.

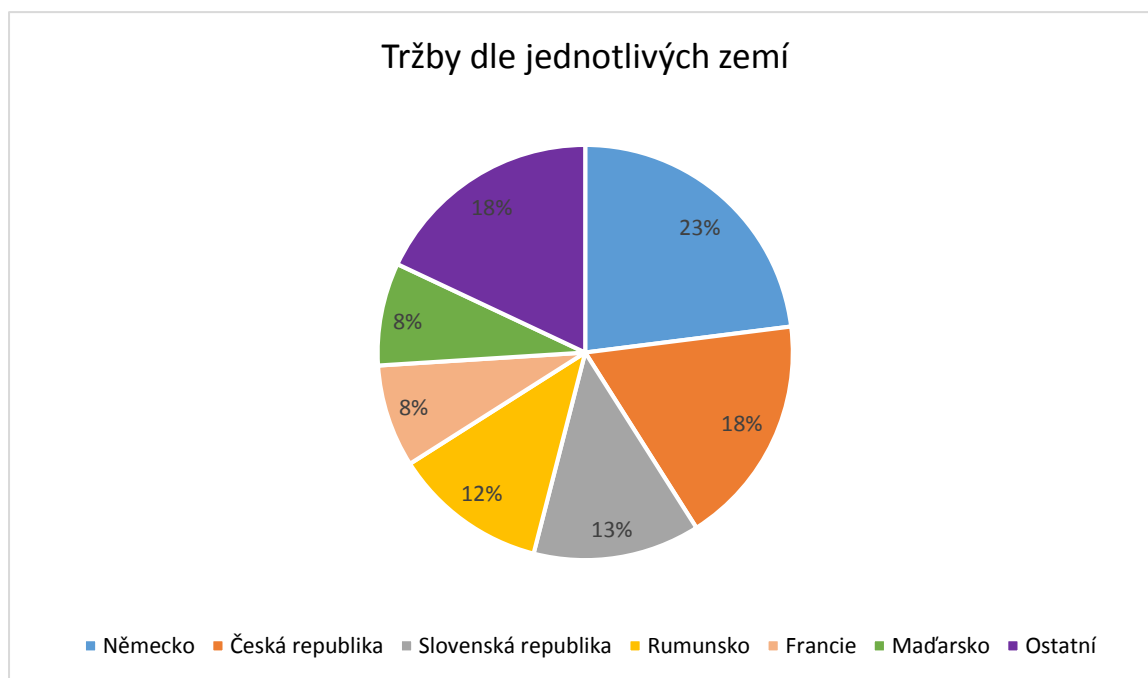
Hlavními výrobky společnosti jsou především:

- táhlová ústrojí,
- nárazníky,
- šroubovky,
- tažné háky,
- výkovky a výlisky.

Výrobky dodává téměř do 30 zemí světa. Především do zemí Evropy, ale také do Severní Afriky či zemí Asie. Export do zahraničí tvoří 80 % produkce. K dopravě využívá mj. i lodní dopravu či železnici. Největší odběratelé pochází z Německa, České republiky, Slovenské republiky či z Rumunska, ale také z Polska, Číny nebo Turecka viz graf č. 4.2.

Mezi některé konkrétní odběratelé patří například Legios Loco, a. s., který se zabývá výrobou či opravou vagónů či Knorr-Bremse, což je výrobce brzdících či jiných systému pro železniční a užitková vozidla [19]

Graf č. 4.2 - Tržby dle jednotlivých zemí



Zdroj: [18] - vlastní zpracování

Graf č. 4.2 ukazuje, že největší tržby společnosti plynou z Evropského trhu, a to z Německa, České republiky, Slovenské republiky a Rumunska, který mají více než 60 % podíl na celkových tržbách. Z minulých let se dá předpokládat, že podíl tržeb z jednotlivých zemí se v příštích letech extrémně nezmění, nicméně je možné, že prodej v některých státech, a to především ve státech Severní Afriky a Turecku, se zvýší, neboť společnost MSV Metal se totiž snaží diverzifikovat své portfolio zákazníků právě o tyto státy.

MSV Metal má vlastní oddělení vývoje a konstrukce výrobků, které se zabývá vývojem nových technologií a výrobků. V roce 2015 byl například dokončen vývoj nového typu nárazníku s talířem 450 mm s nízkou hmotností a vysokou životností. Do této oblasti společnost investuje nemalou část financí. Rovněž se účastní různých veletrhů, kde prezentuje společnost a také vystavuje své výrobky, a to jak v České republice, tak i v zahraničí například v Turecku, Německu či ve Francii za zmínku například stojí veletrh Innotrans v Berlíně, který patří k největším světovým veletrhům, zaměřený na železniční průmysl. [18] [19]

MSV Metal má celkem pět výrobních provozů. Kovárna, která vyrábí výkovky z oceli s kapacitou 16 000 ks výkovků. Lisovna, která vyrábí lisované výlisky za studena i tepla. Dále nástrojárna, která vyrábí nářadí pro kovárnu a lisovnu, a to zápustky, lisovací nástroje, nářadí na ohraňovací lisy a další nářadí jak pro vlastní potřebu, tak i pro externí odběratele. Dalším výrobním provozem jsou podsestavy kolejových vozidel, ve kterém se vyrábí nárazníky,

šroubovky, táhlová ústrojí či tažné háky. Posledním provozem, který byl vybudován v roce 2015 je lakovna s kapacitou přes 100 000 ks výrobků. Lakovna se zabývá nátěry výrobků. Do roku 2015 byly nátěry výrobků zajišťovány prostřednictvím spolupracujících firem. Na následujícím obrázku č. 4.2 se nachází areál společnosti MSV Metal. [19]

Obr. č. 4.2 - Areál společnosti MSV Metal



Zdroj: [19]

4.1.1 Organizační struktura

Organizační struktura byla autorem umístěna do přílohy č. 1 z důvodu její obsáhlosti. Nicméně je vidět, že tato společnost má formální organizační strukturu, která se vyznačuje zřetelnou nadřízeností a podřízeností.

Obchodní úsek se zabývá získáváním nových zákazníků či prezentuje společnost na již zmíněných veletrzích. **Výrobně technický úsek** se zabývá plánováním výroby, vývojem nových výrobků či vykonáváním zkoušek (provádění chemických rozborů atd.) **Finanční úsek** se zabývá zpracováním účetních závěrek či výroční zprávy a také pod tuto oblast spadá personalistika či controlling. **Nákup a logistika** se zabývá především nákupem materiálu a služeb (barvení, zinkování atd.) a dále jednáním s dodavateli. **Úsek Informační technologie** se stará o plynulé fungování počítačů, strojů atd. **Úsek řízení jakosti** se zabývá vstupní a výstupní kontrolou, řízením reklamací, řešením interních neshod a také přijímáním nápravných opatření v této oblasti. **Bezpečnost a ochrana zdraví při práci, hygiena, životního prostředí, požární ochrana** se snaží o vytváření podmínek, které zajistí bezpečné předpoklady pro zaměstnance s cílem minimalizací pracovních úrazů. **Správa majetku** se zabývá správou a údržbou firemního majetku. [24]

4.1.2 Dodavatelé

Společnost eviduje velký počet dodavatelů, a to jak tuzemských, tak i zahraničních. Především se jedná o dodavatele oceli, neboť ocel je jako komodita ve společnosti nejpoužívanější. Dodavatelé musí splňovat různá kritéria, proto do společnosti nemůže dodávat „obyčejný“ dodavatel, ale společnost si musí vybírat pouze z certifikovaných dodavatelů.

Zhruba v 90 % si dodavatelé zajišťují přepravu sami pomocí kamionů a vagonů, nicméně společnost je v tomto ohledu soběstačná, neboť sama vlastní dopravní prostředky a je schopna si určité zásoby, dovést i sama. Jedná se především o materiál, který zajišťuje chod společnosti. Dovoz vlastními prostředky se odvíjí od dohody mezi obchodními partnery případně od ceny. Mezi největší dodavatelé, co dopočtu dodávek se řadí Feron, a. s., Moravia steel, a. s., kteří dodávají hutní materiál či společnost Miner Enterprises, která do společnosti dodává pružící prvky.

Oblast nákupu, výběru a hodnocení dodavatelů se řídí celkem dvěma interními předpisy. Ve kterých je uveden postup výběru dodavatelů, jejich každoroční kontrola, podmínky, které musí dodavatelé splňovat, dále je v nich definován postup, jak probíhá nákup materiálu, je stanoven způsob, jak je materiál předán do výroby či za jakých podmínek je ukončena spolupráce s obchodními partnery. Každý dodavatel je veden na kartě dodavatelů, která je velmi důležitá především pro jejich hodnocení. Karta dodavatelů například obsahuje základní informace o dodavateli (jméno, IČO, kontaktní informace), jaké jsou platební podmínky či jejich celkové hodnocení. [24]

Autor se domnívá, že pro tuto, ale i jiné společnosti je velice přínosné mít větší počet dodavatelů, neboť pokud by spolupracovala jen s pár dodavateli nebo dokonce pouze s jedním, nemusela by se závislost na omezeném okruhu dodavatelů vůbec vyplatit. Například by dodavatel nemusel brát velký zřetel na dodávky, což by mohlo vyústit například ke zpoždění dodávek, na zvýšení cen dodávek, případně pokud by se dodavatel dostal do úpadku, společnost by musela narychlo shánět náhradu, a to by mohlo vést k větším nákladům například na analýzu nových dodavatelů.

Autorem je hodnocena kladně tvorba směrnic pro oblast hodnocení dodavatelů, neboť bez dodavatelů by společnost nemohla vyrábět, a pokud by obchodní partnery nekontrolovala, dodavatelé by neměli důvod se snažit dodávat kvalitní a konkurenceschopné dodávky, a to by mohlo vést ke snížení nebo dokonce kutlumení prodeje. Nicméně interval provádění hodnocení, který je nastaven na jednou ročně není dle názoru autora ideální, neboť se pracuje s relativně zastaralými údaji. Autorem bylo také doporučeno provést revizi směrnice

zabývající se nákupem materiálu. Směrnice byla vypracována před čtyřmi lety, nicméně chybí v ní informace ohledně výběru dodavatelů pomocí systému PROEBIZ.

4.2 Účetnictví a účetní software

Účetnictvím se zabývá finanční oddělení respektive pracovníci účtárny, těch je v této společnosti celkem pět. Účetním obdobím je kalendářní rok (od 1. 1. - 31. 12.). Společnost je měsíční plátce DPH a vede jednookruhové účetnictví. Ve společnosti byl proveden auditorem audit účetní závěrky a tento audit stanovil, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz skutečnosti. [24]

Autor byl seznámen s výrokem auditora, který nezjistil žádné pochybení statutárního orgánu, který je odpovědný za sestavení účetní závěrky. Autorovi bylo umožněno nahlédnout do vnitropodnikových směrnic.

Směrnice jsou vytvořeny například pro obecnou oblast finančního účetnictví, kde je řešeno, co společnost považuje za majetek či jak ho oceňuje, dále pak jsou směrnice pro inventarizaci majetku a závazků, směrnice pro hmotný a nehmotný majetek, které více konkretizují a rozvádí problematiku, která je řešena v obecných pravidlech finančního účetnictví, směrnice pro oblast nákupu, stravování či pro oblast systému jakosti. Směrnice pro oblast zásob popisují, co MSV Metal považuje za zásoby, jak zásoby oceňuje při příjmu a při výdeji, kalkulační vzorec, normy přirozených úbytků atd.

Směrnice jsou sestaveny stručně, jasně, přehledně. Veškeré směrnice podléhají schválení generálním ředitelem.

Společnost využívá dva účetní systémy. Jedním z nich je software Factory. Tento software slouží pro nákup, výrobní část a prodej. Umožňuje evidenci zásob na skladech, obsahuje skladové karty, které lze v případě potřeby převést do programu Microsoft Office, což zajistí větší přehlednost. Důležitou součástí systému je tzv. rozhraní, které slouží k tvorbě a přenosu účetních informací z nákupu, výroby a prodeje do systému Helios. Systém Factory respektive jeho nadstavba I2, dokáže spočítat období, ve kterém se jednotlivé zásoby vyčerpají případně plánovat nákup zásob.

Od roku 2014 se vedení společnosti rozhodlo zakoupit software Helios, a to z toho důvodu, že přestala existovat zaručená podpora dodavatele systému Factory pro oblast mezilidských vztahů a financí a tyto oblasti by nebyly v souladu s platnými zákony.

MSV Metal Studénka, a. s. se rozhodlo využít program Helios Green. Tento program je především určen pro střední a velké firmy. Helios Green využívá finanční a mzdový úsek. Mzdové oddělení ho používá například pro výpočet mezd, náhrad, daní či pojištění.

Pracovníci účtárny Helios Green používají pro evidenci majetku včetně účetních a daňových odpisů, saldokonto pohledávek a závazků, dále pro zpracování DPH, souhrnného a kontrolního hlášení. Program Factory a Helios jsou vzájemně propojeny.

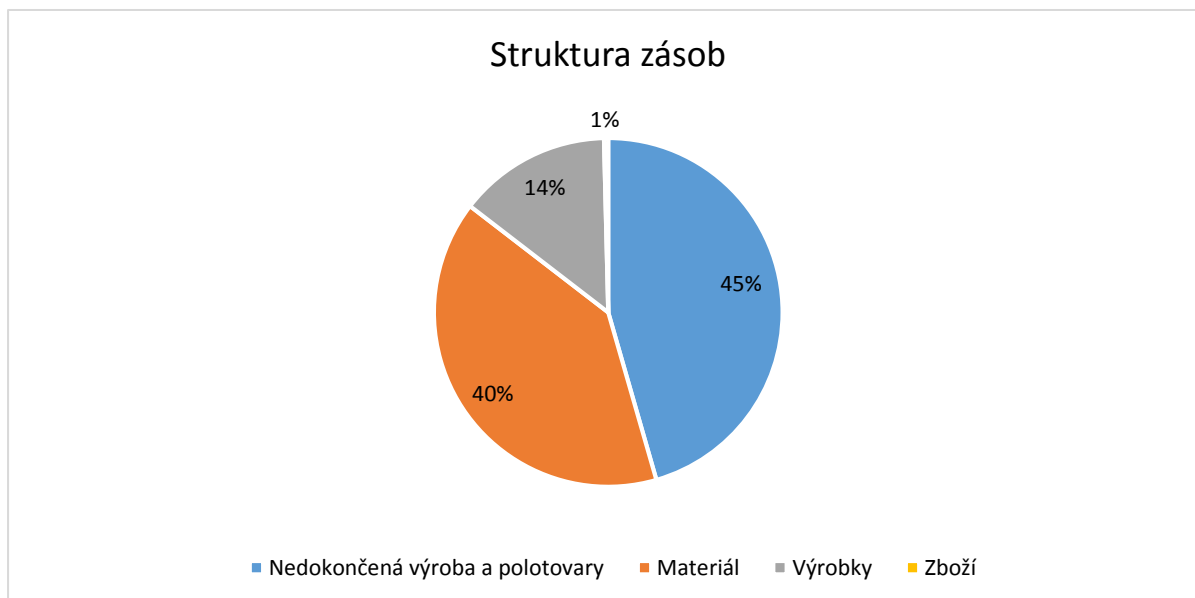
Jednotliví účetní mají přístup do všech částí systému, nicméně aktivně využívat mohou pouze takovou oblast, kterou potřebují k zajištění své problematiky účtování. Pokud potřebují nahlédnout do ostatních částí systému, tak mohou, ale nejsou schopni v nich provádět žádné změny či úpravy. [18] [24]

4.3 Pohled na zásoby ve společnosti

Společnost zásoby nakupuje, vyrábí, a také je prodává. Zásoby, které eviduje je materiál, kde se například řadí suroviny, pomocné látky, náhradní díly či drobný hmotný majetek, pokud je jeho vstupní cena nižší než 5 000 Kč. Dále eviduje zásoby vlastní výroby, kterými jsou nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby a výrobky. A nakonec zboží, pokud je společnost nabyta za účelem prodeje. [24]

Zásoby se svou hodnotou 151 517 000 Kč tvoří více než 50 % OA a více než čtvrtinu celých aktiv. Graf č. 4.3 představuje podíl jednotlivých zásob. [18]

Graf č. 4.3 - Struktura zásob k 31. 12. 2015



Zdroj: [18] - vlastní zpracování

Jak je patrné z grafu č. 4.3 ve struktuře zásob převažují zásoby vlastní činnosti, a to nedokončená výroba a polotovary v hodnotě 69 042 000 Kč. Dále materiál v hodnotě 60 378 000 Kč, kterým je například ocel, dále pak různé pružící prvky, barvy, pouzdra, odlitky, různé druhy nářadí, plechy, obalový materiál, palety, ochranné pracovní pomůcky,

barvy, chemikálie, čisticí prostředky atd. V menší míře pak výrobky, které činí 21 487 000 Kč a nakonec až zboží se svou hodnotou 589 000 Kč, které oproti ostatním zásobám tvoří jen velmi malou část. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny se v grafu nevyskytují, neboť je společnost nevlastní.

4.3.1 Skladování zásob

Společnost vlastní hned několik skladů, které jsou postaveny přímo v areálu společnosti.

Hutní materiál (ocel) je ukládán ve venkovním skladu, další materiál je pak ukládán v krytých halách. Hala skladu vstupního materiálu je vybavena regálovými stojany, které zajišťují větší kapacitu skladu a také větší přehled.

V areálu společnosti jsou i tzv. konsignační sklady. Konsignační sklady jsou ve vlastnictví provozovatele skladu, ale majetek, který je v těchto skladech umístěn, je ve vlastnictví dodavatele, ten se také stará o jeho doplnění na základě spotřeby. V těchto skladech je skladován materiál. Společnost pohyby materiálu, tedy jejich příjem a úbytek eviduje v podrozvahové evidenci. Konsignační sklady má i sama společnost, a to v Německu.

V podrozvahové evidenci, také eviduje materiál, který převzala od zákazníků ke zpracování.

Ze skladu materiálu je prováděn jeho výdej na základě požadavků výroby. Do dílen, je materiál převážen pomocí kolejových vozíků či železniční vlečky.

Ve skladu polotovarů jsou uskladněny zásoby, které prošly několika stupni výroby a je možné je samostatně evidovat.

Hotové výrobky jsou uskladněny ve skladu hotových výrobků, kde probíhá nakládání pomocí vysokozdvížných vozíků a dálkově ovládaných jeřábů. Evidence výrobků je prováděna čárovými kódy a také jako ostatní zásoby v systému Factory. [6] [19] [24]

4.3.2 Proces nakupování, kontrol a prodeje zásob

Nákup hlavního materiálu, kterým je ocel, barva, vypružení atd. se odvíjí od jednotlivých zakázek. Režijní materiál se objednává na základě písemného požadavku od jednotlivých oddělení, ve kterém jsou například obsaženy informace o tom, jaký materiál je potřeba, číslo střediska, podpis pověřené osoby atd. Požadavek nákupu musí vždy schválit vedoucí střediska a generální ředitel. Jakmile úsek nákupu obdrží tyto informace, zkontroluje, zda potřebný materiál není na skladě, pokud není, zašle žádost dodavatelům, kteří jsou v evidenci, eventuálně najde nového dodavatele. V žádosti zaměstnanec úseku nákupu uvede

o jaký materiál má zájem a také informace o ceně. Až je vybrán optimální dodavatel dojde k uzavření smlouvy. [24]

Autorem bylo doporučeno, aby se „papírové“ požadavky posílali prostřednictvím PC. Domnívá se, že by se urychlila komunikace mezi jednotlivými středisky a úsekem nákupu, a tím se urychlil celý proces nákupu.

Od roku 2016 společnost používá pro výběr dodavatelů i systém PROEBIZ. Tento systém slouží k on-line realizaci výběrového řízení. Zaměstnanec úseku nákupu zadá do systému poptávku, ve které mimo jiné stanoví do kdy je poptávka aktuální a dodavatelé, které zaměstnanec úseku nákupu do systému zadal, se společnosti na základě této poptávky ozvou, případně dodavatelé volí cenu formou aukce. Na základě optimální nabídky je vybrán dodavatel.

Tento systém přinesl společnosti finanční úsporu a také urychlil komunikaci mezi dodavateli. Společnost ho využívá především pro režijní materiál, případně u materiálu, který potřebuje koupit rychle.

Jakmile dojde objednaná dodávka do společnosti, dochází k velmi důležitému kroku. Tímto krokem je vstupní kontrola dodané dodávky. Vstupní kontrole je podrobován především hlavní materiál (hutní materiál, odlitky). Kontrola zahrnuje kontrolu určených znaků jakosti vzhledu, kvality a také provedení interních zkoušek. Pro tyto interní zkoušky společnost používá nedávnou modernizovanou vlastní mechanickou, metalografickou a chemickou laboratoř, která tyto zkoušky umožňuje. Pověřený zaměstnanec společnosti může dodávku zkontrolovat již v průběhu její výroby. Zaměstnanec společnosti především kontroluje dodržení stanoveného technologického postupu. Dle směrnice jsou za provádění kontrol odpovědní úsek řízení jakosti, výrobní úsek a oddělení nákupu. [19] [24]

Dle směrnice by se mohlo zdát, že při provádění kontrol dochází k jejich duplicitě, nicméně v praxi provádí kontroly pouze úsek řízení jakosti.

Ostatní úseky hrají při provádění kontrol podpůrnou roli, neboť se zaměstnanci úseku řízení jakosti spolupracují jen výjimečně, například pokud zaměstnanci potřebují zkontrolovat dodávku s objednávkou. Z toho důvodu by autor doporučoval implementovat do směrnice přesněji stanovenou pravomoc a odpovědnost.

Spolu s dodávkou je předán dodací list případně další dokumenty, které se k dodávce vztahují například prohlášení o shodě. Pokud tyto dokumenty nebudou předány, může dojít k odmítnutí dodávky. K odmítnutí převzetí může dojít i v případě, že zaměstnanci společnosti při kontrole dodávky zjistí, že dodávka je poškozená případně jinak vadná (jiné vlastnosti, nepotvrzený původ atd.). O těchto skutečnostech je vyhotoven reklamační protokol a dochází

k reklamaci u dodavatele, kterou se zabývá zaměstnanec úseku nákupu. S vadnou dodávkou se postupuje podle typu vady. Dodávka se může vrátit dodavateli, sešrotovat ve společnosti, případně na náklady dodavatele ve společnosti opravit.

Pokud není dodávka vadná je skladníkem vystavena příjemka a zapsán stav do systému Factory. Skladníkem je zároveň kontrolováno, zda dodávka odpovídá objednavce, která je evidována v systému Factory. Kontroluje, zda odpovídá cena, množství či vedlejší náklady.

Ještě před započítáním výroby podléhá veškerý materiál kontrole základních funkčních rozměrů. Každá etapa výroby prochází kontrolou s písemnými zápisy. U jednoduchých operací (stříhání, řezání atd.), probíhá kontrola přímo na pracovišti u složitějších operací v průběhu kování, probíhá kontrola na vymezených pracovištích.

Všechny výrobky jsou před balením a expedicí podrobovány výstupní kontrole jakosti výrobků, při které je ověřováno zda, výrobky splňují požadované specifikace, zda jsou provedeny všechny kontroly a zkoušky a zda jsou kompletní a úplné záznamy kontrol a dokumentů. Výrobky mohou podléhat i podrobnější výstupní kontrole. Kontrola například zahrnuje odběr kontrolních vzorků k provedení zkoušek, rozměrová kontrola, kontrola jakosti povrchu a kontrola úplnosti a správnosti všech záznamů. Odzkoušení výrobků vystavuje středisko výstupní kontroly kompletní dokumentaci.

Díky tomu to systému kontrol a zkoušek splňují výrobky společnost MSV Metal i ty nejprísnejší celosvětová kritéria. [19] [24]

Systém kontrol, které se ve společnosti MSV Metal provádí, jsou velmi důležité, neboť zajišťují konkurenceschopné výrobky. Výstupní kontroly napomáhají zajistit kvalitu výrobků, snižují náklady na případné reklamace atd.

Faktury jsou předávány a vydávány na finančním oddělení a musí především obsahovat povinné náležitosti, kterými jsou obchodní jméno a sídlo dodavatele (odběratele), datum vystavení faktury, číslo smlouvy, fakturovaná částka, množství, popis dodávky či lhůtu splatnosti faktury. Pracovníci účtárny přijatou fakturu rozdělí na cenu pořízení a další výdaje a jednotlivě je zaúčtují na skladové účty. Pokud se příjem, objednávka a faktura při spárování shodují, dochází k proplacení faktury. [19] [24]

4.4 Oceňování zásob

Teoretické vymezení oceňování zásob bylo definováno v kapitole 3.1, v této kapitole bude na oceňování nahlíženo z praktičtějšího hlediska. Při oceňování společnost postupuje dle

platné české legislativy. Text uveden v podkapitolách 4.4.1 a 4.4.2 je zpracován ze zdrojů vnitropodnikových směrnic, pokud není uvedeno jinak.

4.4.1 Oceňování při pořízení

Zásoby se při pořízení oceňují pořizovací cenou, reprodukční pořizovací cenou a vlastními náklady.

Pořizovací cena

Pořizovací cenou jsou oceňovány nakupované zásoby. Za pořizovací cenu se pokládá cena pořízení, která vychází například z dohodnuté smlouvy a náklady, které se k pořízení vztahují, nejčastěji se jedná o clo, náklady na přepravu, balné či na provizi.

Zásoby jsou při příjmu zásob evidovány v ceně pořízení. Jakmile dojde k párování faktury s příjmem, vede tato situace ke vzniku odchylek, které jsou součástí ocenění.

Jedná se o odchylku cenovou do 5 %, která vzniká, pokud je cena pořízení odlišná od sjednané ceny ve smlouvě. Odchylka v souvislosti s vedlejšími pořizovacími náklady, která vzniká z toho důvodu, že při příjmu zásob ještě nejsou známy všechny vedlejší náklady. Poslední odchylka souvisí s případy, kdy se obchoduje se zahraničními partnery. Jedná se o odchylku kurzových rozdílů, která vzniká v situaci, kdy se odlišuje kurs, který je aktuální v období, kdy byly zásoby přijaty na sklad od kursu, kdy byl přijat daňový doklad.

Při následném úbytku jsou tyto odchylky rozpouštěny koeficienty, které se stanovují k hodnotě výdeje zásob. Koeficienty pro rozpouštění odchylek jsou stanoveny vždy každé čtvrtletí a pomocí nich se násobí jakýkoliv výdej zásob. Postup při vzniku odchylek včetně vzorců pro jejich rozpouštění je stanoven ve vnitropodnikové směrnici.

Reprodukční pořizovací cena

Reprodukční pořizovací cenou jsou oceňovány přebytky či zásoby, které společnost přijala bezúplatně.

Reprodukční pořizovací cena se ve většině případech vyčíslí z průměrných cen, které se vyskytují v bazarech v okolí sídla společnosti. V ostatních případech se využívají služby znalce.

Vlastní náklady

Vlastními náklady se oceňují nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby a výrobky.

Při stanovení vlastních nákladů se vychází buď z plánové kalkulace, která je sestavena před začátkem výroby, anebo skutečné kalkulace, které jsou sestaveny po ukončení výroby. Při stanovení plánových kalkulací se vychází z cen platných v době sestavení kalkulace. Před

spuštěním výroby se stanoví kusovník, který obsahuje soupis potřebného materiálu a technologický postup.

Součástí vlastních nákladů jsou přímé náklady za materiál, mzdové náklady, náklady na externí kooperaci (opracovávání, barvení, dělení materiálu, povrchová úprava či zušlechťení) a výrobní režie. Kalkulační vzorec je stanoven pro všechny zásoby vlastní činnosti.

Kalkulační vzorec pro vlastní náklady:

Přímý materiál	
Kooperace	
Přímé mzdy	
Výrobní režie	
<hr/>	
Vlastní náklady výroby	

Nedokončená výroba se oceňuje buď v plánové kalkulaci, nebo ve skutečné výši a také závisí na zakázkové řadě. Zakázkové řady, kam se řadí obchodní vzorky nových výrobků, vzorky vyráběné na požadavek technického úseku atd. se oceňují plánovými přímými náklady. Zakázkové řady kam se řadí nářadí vyráběné pro vlastní, ale i pro potřeby externích zákazníků či výroba vlastního materiálu pro zápustky se oceňují ve skutečných nákladech.

Polotovary a výrobky jsou oceňovány plánovými přímými náklady.

Nepřímé náklady jsou na zásoby rozvrženy na základě plánových sazeb výrobní režie. Vstup režijních nákladů (výrobní režie) do ocenění je stanoveno finančním úsekem na základě vyhlášky generálního ředitele. Na základě ročního rozpočtu režijních nákladů středisek jsou stanoveny sazby výrobní režie, které se stanovují na normohodinu. Tyto sazby jsou sestavovány každý rok. Náklady na výrobní režii obsahují režijní náklady výrobních středisek, náklady střediska údržby, výroby přípravků, jakosti a technologie. Mezi fixní náklady se například považují odpisy, do variabilních nákladů se řadí spotřeba režijního materiálu (paliva, mazadla, energie).

Náklady, které se do ocenění nepočítají, jsou například náklady na dopravné, reklamace, penále. Tyto náklady jsou evidovány ve středisku řízení výroby. Do kalkulace nevstupuje ani správní režie.

Vždy ke konci každého roku se zjišťuje skutečná výše výrobní režie. O vzniklý rozdíl mezi skutečnou a plánovanou výrobní režii se upraví výše jednotlivých zásob vlastní činnosti.

V souvislosti se změnou ocenění vlastních nákladů se rozdíl výrobní režie, která se sestavuje každý rok dle novely, společnost zaúčtovala jako snížení hodnoty zásob se zápisem na účet 425000 - Jiný výsledek hospodaření minulých let.

Autor se domnívá, že ocenění zásob vlastní činnosti je v souladu se všemi předpisy, které se oceněním zásob věnují. Autor například kladně hodnotí každoroční tvorbu rozpočtu režijních nákladů.

4.4.2 Oceňování při vyskladnění

Při úbytku zásob se používá metoda FIFO, tzn., že první cena při příjmu zásob se použije i pro výdej zásob.

4.5 Účtování zásob

MSV Metal účtuje o zásobách metodou A, tedy pomocí účtů účtové skupiny 1 - Zásoby. Princip účtování touto metodou je popsán v kapitole 3.2.

Text uveden v podkapitolách 4.5.1 - 4.5.7 je zpracován ze zdrojů vnitropodnikových směrnic, pokud není uvedeno jinak

Účtování metodou A je pro tuto společnost vhodně zvolená metoda vzhledem k velkému počtu zásob, se kterými se musí MSV Metal vypořádat a ačkoliv je metoda B považována za způsob, který by měl v určitých podnicích účtování ulehčit, v těchto podmínkách by naopak mohl vést k větším komplikacím.

4.5.1 Analytická evidence

Ve společnosti je tvořena analytická evidence k většině účtů. Převážně je tvořena k účtům nákladů a k účtům výnosů. Nicméně i problematika zásob je v této oblasti čteně zastoupena. Analytická evidence je vedena jak v systému Factory, tak v systému Helios, zároveň je zveřejněna formou číselníku s aktualizací každý rok. Analytický účet má šestimístné číslování. Účtový rozvrh společnosti čítá přes 1 000 účtů.

Analytická evidence v oblasti zásob je zejména tvořena k účtu 112 - Materiál na skladě, a to dle jednotlivého materiálu. Skladové účty pro materiál, ale i zboží jsou dále členěny na další čtyři účty, a to na cenu pořízení a na již zmíněné odchylky. Účty zásob vlastní činnosti jsou členěny dle kalkulačního vzorce (přímé mzdy, přímý materiál, kooperace a výrobní režie). Poskytnuté zálohy na zásoby jsou vykazovány pouze na jednom účtu a jsou dále analyticky členěny dle tuzemských či zahraničních záloh. Účty opravných položek jsou členěny dle jednotlivých zásob.

Nákladové účty, které se vztahují k zásobám, jsou členěny dle spotřeby jednotlivého režijního a jednicového materiálu či na manka a škody dle jednotlivých zásob. Patříčné

výnosové účty k zásobám jsou děleny na tržby dle sazeb DPH (základní, snížená sazba) nebo podle tržeb pro tuzemské a zahraniční odběratele.

Jednotlivé účty jsou uspořádány tak, aby na sebe navazovaly například účet 581800 - Změna stavu nedokončené výroby (přímé mzdy) navazuje na účet 121800 - Nedokončená výroba (přímé mzdy) nebo účet 554790 - Tvorba a čerpání rezervy na přecenění zásob navazuje na účet 459790 - Rezerva na přecenění zásob.

Nicméně některé účty stále mají staré označení. Například účtový rozvrh stále obsahuje označení odběratele namísto pohledávky z obchodních vztahů, dodavatelé namísto závazky z obchodních vztahů či zákonný rezervní fond.

4.5.2 Účtování nákupu zásob

Jak již bylo zmíněno společnost MSV Metal, nakupuje zásoby od velkého počtu dodavatelů. Dodavatelé pochází z tuzemska, jiných členských států případně ze třetích zemí (země mimo Evropskou unii). Optimální dodavatel je pracovníkem nákupu vybrán na základě poptávkového řízení.

Nákup materiálu společnost účtuje na účet 111100 - Pořízení materiálu a na účet 321100 - Dodavatelé (tuzemské dodávky). Následný příjem na sklad se účtuje na základě příjímky na účet 111100 - Pořízení materiálu a podle druhu materiálu na účet 112 - Materiál na skladě dle ceny pořízení a jednotlivých odchylek. Jakmile se příjem materiálu shoduje s objednávkou a fakturou, dojde k jejich úhradě.

Pokud společnost neobdrží do data účetní závěrky fakturu, účtuje o nevyfakturovaných dodávkách na účtu 389100 - Nevyfakturované dodávky, pokud neobdrží fyzicky zásoby, účtuje na účtu 119100 - Materiál na cestě. Ocenění těchto účetních případů vychází z objednávky.

Následující tabulka č. 4.1 představuje nákup zásob od tuzemského dodavatele včetně přijetí zásob na sklad.

Tab. č. 4.1 - Účtování pořízení zásob (tuzemský dodavatel)

Číslo	Doklad	Text	MD	D
1.	FAP	Nákup hutního materiálu		
		a) cena bez DPH	111100	321100
		b) DPH	343X	321100
2.	P	Příjem materiálu na sklad		
		a) cena pořízení	112940	111100
		b) vedlejší pořizovací náklady	112942	111100
3.	VBÚ	Úhrada	321100	221X

Zdroj: [24] - vlastní zpracování

Pozn. písmeno X značí příslušný analytický účet.

V případě zahraničních faktur je MSV Metal povinna provést přepočet závazků na českou měnu. Tento postup je zmíněn ve vnitropodnikové směrnici. Společnost si stanovila, že pro den uskutečnění účetního případu, za který například považuje úhradu celého závazku či pouze jeho dílčí úhradu, používá společnost pevný denní kurs (denní kurs ČNB vyhlášený pro předchozí den). Ve směrnici je uvedeno, že u tuzemských faktur, které jsou uvedeny v cizí měně, se provádí přepočet dle kursu, který je stanoven na přijaté faktuře. Společnost netvoří rezervu na kurzové ztráty. U nerealizovaných závazků provádí měsíční přepočet kurzem ČNB platným posledním kalendářním dnem v měsíci.

Účtování se v zásadě neliší od nákupu v tuzemsku, opět se nákup materiálu účtuje na účet 111100 - Pořízení materiálu a například na účet 321200 - Dodavatelé (zahraniční dodávky). Následný příjem na sklad se účtuje ve prospěch účtu 111100 - Pořízení materiálu a na vrub účtu 112AE dle jednotlivých odchylek. Rozdíl je pouze při stanovení analytické evidence u dodavatele.

Při účtování nákupu zboží se aplikuje stejný princip. Namísto účtů z účtové skupiny 11 - Materiál se využívají účty z účtové skupiny 13 - Zboží.

Společnost nevyužívá možnost účtovat zásoby rovnou do spotřeby. Autor se domnívá, že u některých druhů zásob, kterými jsou kancelářské potřeby, časopisy atd. by možnost účtovat do spotřeby měla využít.

4.5.3 Účtování vyskladnění a prodeje zásob

Společnost spolupracuje s tuzemskými i zahraničními odběrateli (z jiných členských zemí i ze třetích zemí), tak jako u dodavatelů. Stejně jako u dodavatelů je podle stejného hlediska členěna analytická evidence (tuzemští, zahraniční odběratelé atd.). Faktura vystavená je vyhotovena finančním úsekem na základě dodacího listu vystaveného skladníkem. Vyskladnění materiálu do výroby předchází provedení již zmíněné výstupní kontroly, kterou provádí zaměstnanci úseku řízení jakosti.

Pro účtování spotřeby materiálu se výdej zaúčtuje na účet 112 - Materiál na skladě v ceně pořízení, ale také v ceně jednotlivých odchylek a na vrub nákladového účtu například na účet 501100 - Spotřeba režijního materiálu. Při vyskladnění zboží se postupuje podobně. Vyskladnění zboží se zaúčtuje na účet 131100 - Zboží na skladě, případně v ceně jednotlivých odchylek a na účet 504100 - Prodané zboží. Prodej zásob se zaúčtuje například na účet 311100 - Odběratelé (tuzemsko) a na příslušný výnosový účet například účet 604102 - Tržby za zboží (tuzemsko - základní sazba). Následující tabulka č. 4.2 zobrazuje účtování vyskladnění a prodeje zásob.

Tab. č. 4.2 - Účtování vyskladnění a prodeje zásob

Číslo	Doklad	Text	MD	D
1.	V	Vyskladnění materiálu a) cena pořízení b) vedlejší pořizovací náklady	501100 501100	112030 112032
2.	V	Vyskladnění zboží z důvodu prodeje	504100	132100
3.	FAV	Prodej a) cena bez DPH b) DPH	311100 311100	604102 343X
4.	VBÚ	Úhrada	221X	311100

Zdroj: [24] - vlastní zpracování

4.5.4 Účtování zásob vlastní výroby

Společnost účtuje o nedokončené výrobě, polotovarech i výrobcích. Rozpracovanost výrobků se pohybuje od jednoho dne až do dvou měsíců.

Při účtování se nárůst nedokončené výroby účtuje na účet 121 - Nedokončená výroba dle kalkulačního vzorce a zároveň na účet 581 - Změna stavu nedokončené výroby dle kalkulačního vzorce. Odvod z nedokončené výroby se účtuje opačně. Nárůst polotovarů se účtuje na účet 122 - Polotovary vlastní výroby dle kalkulačního vzorce a na účet 582 - Změna stavu polotovarů vlastní výroby dle kalkulačního vzorce. Nárůst hotových výrobků se účtuje na účet 123 - Hotové výrobky dle kalkulačního vzorce a na účet 583 - Změna stavu hotových výrobků dle kalkulačního vzorce. Prodej hotových výrobků se účtuje opačně, viz tabulka č. 4.3.

Tab. č. 4.3 - Účtování zásob vlastní výroby

Číslo	Doklad	Text	MD	D
1.	VÚD	Přírůstek nedokončené výroby	121X	581X
2.	VÚD	Odvod z nedokončené výroby	581X	121X
3.	VÚD	Přírůstek polotovarů	122X	582X
4.	VÚD	Odvod polotovarů	582X	122X
5.	VÚD	Přírůstek hotových výrobků	123X	583X
6.	VÚD	Prodej hotových výrobků	583X	123X

Zdroj: [24] - vlastní zpracování

4.5.5 Účtování poskytnutých záloh

Ve společnosti se zálohy poskytují jen ve výjimečných případech. Poskytnutí zálohy vyžadují pouze dodavatelé, kteří se společností nikdy neobchodovali. V případě, že je

dodavatelem požadována záloha, je zaslána zálohová faktura, která se, pokud je uhrazena při zaúčtování konečné faktury odečte od celkové hodnoty přijaté faktury.

Při účtování poskytnutých záloh v rámci tuzemska se ve využívá účet 154100 - Poskytnuté provozní zálohy na zásoby (tuzemsko) s podvojným zápisem na účet peněžních prostředků. Spárování zálohy s fakturou se účtuje na vrub účtu 321100 - Dodavatelé (tuzemské dodávky) a ve prospěch účtu poskytnutých záloh viz tabulka č. 4.4.

Tab. č. 4.4 - Účtování poskytnutých záloh

Číslo	Doklad	Text	MD	D
1.	VBÚ	Poskytnuta záloha na materiál	154100	221X
2.	VÚD	Vyúčtování	321100	154100

Zdroj: [24] - vlastní zpracování

4.5.6 Opravné položky k zásobám

Opravné položky společnost vytváří u nepotřebných, nepoužitelných, zastaralých zásob, či pokud se zjistí, že jsou zásoby na skladě skladovány bez většího pohybu více než dva roky. Při tvorbě opravných položek se vychází z výsledků inventarizace nebo na základě zjištění, které provádí výrobně-technický úsek. Opravné položky vznikají pouze u těch zásob, u kterých není snížení ocenění trvalého charakteru, ale přechodného.

Největší počet opravných položek se tvoří k materiálu. Z celkových OA, se pak nejvíc opravné položky tvoří k pohledávkám, z důvodu pohledávek vůči firmám, které jsou v insolventi.

Tvorba opravných položek se provádí čtvrtletně a vždy ji musí schválit finanční ředitel. Následné zrušení opravných položek se pak provádí měsíčně, a to pokud již není důvod pro jejich tvorbu, a to například, kdy jsou zásoby spotřebovány, sešrotovány, prodány či jinak použity.

Přímo pro tvorbu opravných položek není sestavena vnitropodniková směrnice. Problematika je součástí směrnice pro obecnou oblast finančního účetnictví, která je každoročně aktualizovaná. Je zde stanoveno, co se považuje za opravnou položku, v jakých případech je tvořena či kdy dochází k jejich rozpuštění.

Tvorba opravných položek se účtuje na účet 559 - Tvorba a zúčtování opravných položek dle jednotlivých zásob a na účet 191 - Opravná položka příslušných účtů zásob. Zrušení se pak provádí opačně, viz tabulka č. 4.5.

Tab. č. 4.5 - Účtování opravných položek

Číslo	Doklad	Text	MD	D
1.	VÚD	Tvorba opravné položky k materiálu	559191	191100
2.	VÚD	Zrušení opravné položky	191100	559100

Zdroj: [24] - vlastní zpracování

4.5.7 Inventarizace zásob

Řádná inventarizace se provádí buď ke dni účetní závěrky, nebo v průběhu posledních třech měsíců účetního období. Mimořádná účetní závěrka se provádí ke dni mimořádné účetní závěrky, při mimořádných událostech (například při zpronevěře) nebo na základě požadavku generálního ředitele, případně jiného člena představenstva. Fyzická inventura se zjišťuje přepočtením, převážením, obhlídkou případně technickým propočtem. Technický propočet se provádí u volně uloženého hromadného materiálu například písek. Dokladová inventura se provádí například pomocí účetních dokladů, a to například u materiálu či zboží na cestě. U některých skladů zásob se provádí jak fyzická, tak i dokladová inventura.

Inventura zásob je prováděna od 1. 11. K tomuto dni dojde k uzamčení informačního systému, tudíž není možné účtovat o příjmu a výdeji, zároveň je i zastavena výroba. Jakmile jsou zápisy inventury zapsány do systému Factory, dojde k odblokování skladů, které zajistí úsek informační technologie.

Pro provedení inventarizace je generálním ředitelem stanoven inventarizační tým, na jehož vedení se podílí finanční ředitel. Inventarizační tým se schází již několik dní před samotným začátkem inventury, aby se domluvil na průběhu inventarizace atd. Tento tým, řídí provedení inventury, dává podnět k tvorbě opravných položek a také jmenuje tzv. dílčí inventarizační tým. Dílčí tým provádí inventuru u jednotlivých zásob a také ve spolupráci s finančním oddělením vyhotoví inventarizační zápis, který obsahuje informace o způsobu provedení inventarizace (jaký je účetní, skutečný stav a případný inventarizační rozdíl, zdůvodnění a návrhy na vypořádání inventarizačních rozdílů atd.). Pověřený pracovník z inventarizačního týmu nakonec sestaví celkovou inventarizační zprávu. Zpráva obsahuje informace o manku, přebytku, podpisy pověřených osob atd. Inventarizační zprávu schvaluje generální ředitel.

Pověření zaměstnanci jsou povinni inventarizovat zásoby také v konsignačních skladech. Ve vlastních konsignačních skladech provádí inventuru určení zaměstnanci ve státě, ve kterém se sklady nachází. Následně jsou informace o inventarizovaném majetku zaslány do společnosti.

Inventarizace se fyzicky zúčastní i auditor, kterému se následně posílá závěrečná zpráva a další dokumenty.

Jakmile je na jednotlivých zásobách ukončena inventura je vypsán inventární štítek, který obsahuje skutečný stav, číslo skladu či jméno osoby, která provedla inventuru.

Pro provádění inventarizace je sestavena vnitropodniková směrnice a také instrukce a návod k provádění inventury.

Autorem je kladně hodnocena tvorba návodu pro postup inventury. Směrnice je každoročně aktualizována a obsahuje podrobný postup jak postupovat při inventuře. Návod je velmi kvalitně zpracován, neboť po jeho přečtení si myslí, že i osoba, která se inventurou nikdy nezaobírala, by inventuru dokázala bez větších problémů provést.

Obecná inventarizace byla naposled aktualizována v roce 2007. Změny, které se týkají konkrétních let, jsou pak tvořeny zvlášť - v pokynech k inventarizaci či v úkolech hlavní inventarizační komise. Nicméně autor se domnívá, že by obecná směrnice k inventarizaci, která obsahuje informace o tom, co je inventarizace, co se považuje za manko, co je fyzická, dokladová inventura atd. měla projít revizí.

Inventarizační rozdíly

Inventarizačními rozdíly jsou přebytek a manko. Za přebytek se považuje inventarizační rozdíl, kdy skutečný stav je větší než stav účetní. Za manko se považuje situace, kdy skutečný stav je naopak menší než stav účetní. V souvislosti s manky je důležité odlišit tzv. manka do normy, která vznikají z důvodu vysychání, vypaření, rozkladem či otlučením. U některých zásob (například výrobky z drátu nebo ropných produktů) jsou stanoveny normy přirozených úbytků. Sazba pro výpočty vychází se sazeb, které jsou stanoveny v procentech na základě příkazu generálního ředitele. Sazby pro manka do normy jsou ve výši 1 - 3 % z hodnoty pořizovací ceny.

Vzhledem k tomu, že se skladníky není sepsána hmotná odpovědnost, nejsou za případné manko odpovědní. Autor se domnívá, že by se skladníky hmotná odpovědnost měla být sepsána, aby bylo jasné, za co skladníci odpovídají. Nyní určuje odpovědnost tzv. škodní komise.

Po zjištění inventarizačních rozdílů dojde k jejich zaúčtování. Přebytek se účtuje na jednotlivé účty zásob a na výnosový účet 648030 - Přebytky na majetku. Manko se účtuje na jednotlivé účty zásob a na účet 549 - Manka a škody nad normu. Manko do normy se pak účtuje obdobně, s tím rozdílem, že se účtuje na účet 501160 - Nezaviněná manka do normy, viz tabulka č. 4.6.

Tab. č. 4.6 - Příklad účtování inventarizačních rozdílů

Číslo	Doklad	Text	MD	D
1.	VÚD	Přebytek ve skladu materiálu	112960	648030
2.	VÚD	Přebytek ve skladu polotovarů	122840	648030
3.	VÚD	Manko ve skladu materiálu	549134	112070
4.	VÚD	Doúčtování DPH k manku	549134	343X
5.	VÚD	Manko ve skladu nedokončené výroby	549140	121840

Zdroj: [24] - vlastní zpracování

5 Závěr

Zásoby se v účetnictví řadí mezi aktiva, v rámci aktiv se zásoby považují za OM. Pro ÚJ hrají zásoby významnou roli, zvláště pak pro výrobní podniky, neboť bez zásob, by nemohli vůbec vyrábět a prodávat své výrobky, proto je pro ÚJ velmi důležité se zásobám věnovat.

Zásoby se dají pořídít mnoha způsoby, ovšem nejběžnější způsob je jejich pořízení nákupem a vlastní výrobou. V závislosti na způsobu pořízení se odvíjí způsob oceňování. Při pořízení je to pořizovací cena, reprodukční pořizovací cena a vlastní náklady. V souvislosti s oceněním ve vlastních nákladech, od roku 2016, kdy došlo k novelizaci zákona o účetnictví, se přenáší větší odpovědnost na ÚJ v souvislosti s přiřazováním nepřímých nákladů, jelikož je na nich, aby správně posoudily, zda tyto náklady budou nebo nebudou součástí vlastních nákladů. Při úbytku zásob si mohou ÚJ vybrat z několika metod oceňování. Ve směrné účtové osnově se o zásobách účtuje v účtové třídě 1 - Zásoby. Na ÚJ je, aby dle vlastního uvážení pro účtování zvolila ze dvou metod, které dovoluje ČÚS č. 15. Těmito metodami jsou způsob A, jež se vyznačuje tím, že ÚJ používá při účtování účty účtové třídy 1 a druhou metodou je metoda B, kterou se zásoby účtují přímo do nákladů.

Významnou roli v oblasti zásob hraje i inventarizace, při které je důležité vyčíslit možné inventarizační rozdíly, ale také jejich příčiny a nápravy. Pro oblast inventarizace, ale i pro další oblasti, jako je například zvolená metoda účtování či postup při oceňování, by měli být sestaveny vnitropodnikové směrnice, které si vytváří každá ÚJ sama a pokud jsou vytvořeny správně, ulehčují účetním, ale i ostatním zaměstnancům práci.

V praktické části byly zúročeny teoretické poznatky na konkrétní obchodní společnosti.

Autorem v této části byla popsána více než stoletá historie společnosti MSV Metal Studénka, a. s. včetně obecné charakteristiky a jejího poslání, kterým je spolehlivá služba a důraz na kvalitu výrobků. Společnost zaměstnává více než 400 zaměstnanců. Své výrobky dodává skoro do 30 zemí světa. Většina výrobků je exportována do zahraničí. Jsou využívány dva účetní softwary. Systém Factory, používán například pro evidenci zásob či pro plánování výroby. Od roku 2014 je finančním oddělením využíván systém Helios například pro zpracování DPH. V praktické části byl dále popsán postup, jak probíhá nákup zásob se zaměřením na jejich kontrolu, která je základ pro výrobu kvalitních výrobků.

Společnost účtuje o zásobách metodou A. Autor se domnívá, že zvolená metoda účtování je pro tento podnik vhodná, neboť metoda účtování B, by přinesla zbytečně větší

problémy a účetní by zdržovala. Pro pořízení zásob používá pořizovací cenu, vlastní náklady a zřídka i reprodukční pořizovací cenu. Při oceňování úbytku zásob se společnost rozhodla pro metodu FIFO. Pro přepočet na českou měnu používá společnost pevný denní kurs (denní kurs ČNB vyhlášený pro předchozí den).

Autorem bylo například doporučeno, aby společnost provedla aktualizaci směrnic v oblasti inventarizace, nákupu materiálu a také, aby změnila označení některých účtů. Dále bylo společnosti doporučeno využít možnost účtovat některé druhy zásob přímo do nákladů, sepsat se skladníky hmotnou odpovědnost a také provádět častější hodnocení dodavatelů především u větších dodavatelů - hodnocení 1 x ročně dle názoru autora není optimální.

Seznam použité literatury

Odborné publikace

- [1] HRUŠKA, Vladimír. *Účetní manuál pro podnikatelské subjekty aneb Průvodce účetními operacemi a účetní závěrkou*. Praha: Grada Publishing, 2016. 640 s. ISBN 978-80-247-5805-3.
- [2] KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2016*. 14. vyd. Olomouc: ANAG, 2016. 432 s. ISBN 978-80-7554-001-0.
- [3] KOLEKTIV AUTORŮ. *Meritum Účetnictví podnikatelů 2016*. 13. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2016. 544 s. ISBN 978-7552-051-7.
- [4] KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelských subjektů II*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 224 s. ISBN 978-80-248-3141-1.
- [5] LOUŠA, František. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 6. vyd. Praha: Grada Publishing, 2014. 128 s. ISBN 978-80-247-5172-6.
- [6] LOUŠA, František. *Zásoby - komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 4. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 184 s. ISBN 978-80-247-4115-4.
- [7] MCKEITH, John a COLLINS, Bill. *Financial accounting and reporting*. 7th ed. London: McGraw-Hill Higher Education, 2013. 790 s. ISBN 978-0-07-713836-3.
- [8] MRUZKOVÁ, Jarmila a Karolina LISZTWANOVÁ. *Teorie nákladů, kalkulace a ceny*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 327 s. ISBN 978-80-248-3164-0.
- [9] RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2016*. 16. vyd. Olomouc: Anag, 2016. 1168 s. ISBN 978-80-7263-994-6.
- [10] SKÁLOVÁ, Jana a kol. *Podvojně účetnictví 2015*. 21. vyd. Praha: Grada Publishing, 2015. 192 s. ISBN 978-80-247-5418-5.
- [11] STROUHAL, Jiří a kol. *Oceňování v účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer, 2013. 420 s. ISBN 978-80-7478-366-1.
- [12] VOCHOZKA, Marek a MULAČ a kol. *Podniková ekonomika*. Praha: Grada Publishing, 2012. 576 s. ISBN 978-80-247-4372-1.

Zákony, vyhlášky a standardy

- [13] České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

- [14] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
- [15] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Internetové a ostatní zdroje

- [16] DELOITTE: *IFRS do kapsy 2015*. [online]. Deloitte [04. 12. 2016]. Dostupné z: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/audit/IFRS_do_kapsy_2015.pdf
- [17] DELOITTE: *Účetní zpravodaj*. [online]. Deloitte [04. 12. 2016]. Dostupné z: <https://edu.deloitte.cz/cs/Content/Download/accounting-news-1511>
- [18] JUSTICE. CZ. [online]. MSV Metal Studénka, a. s. [02. 03. 2017]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=712254>
- [19] MSV Metal Studénka, a. s. [online]. MSV Metal Studénka, a. s. [02. 03. 2017]. Dostupné z: <http://www.msvmetal.eu/>
- [20] PORTÁL POHODA. *Daně, účetnictví a mzdy: Bonus a skonto - daňové a účetní hledisko*. [online]. Portál pohoda [04. 12. 2016]. Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/bonus-a-skonto-%E2%80%93-danove-a-ucetni-hledisko>
- [21] PORTÁL POHODA. *Daně, účetnictví a mzdy: Proč je důležité zřídit analytické účty v účetnictví*. [online]. Portál pohoda [08. 01. 2016]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/proc-je-dulezite-zridit-analyticke-ucty-v-ucetnictvi/>
- [22] PORTÁL POHODA. *Pro podnikatele: Vnitropodnikové směrnice*. [online]. Portál pohoda [04. 12. 2016]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/pro-podnikatele/uz-podnikam/vnitropodnikove-smernice/>
- [23] ÚČETNÍ KAVÁRNA. *Účtování v cizích měnách a problémy s tím spojené*. [online]. Účetní kavárna [04. 12. 2016]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9911v12788-uctovani-v-cizich-menach-a-problemy-s-tim-spojene/>
- [24] Interní materiály společnosti MSV Metal Studénka, a. s.

Seznam zkratk

ČNB	Česká národní banka
ČÚS	České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů
D	Dal
DHMM	Dlouhodobý hmotný movitý majetek
DPH	Daň z přidané hodnoty
FAP	Faktura přijatá
FAV	Faktura vystavená
FIFO	First in, First out
IAS	Mezinárodní účetní standardy
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
KS	Konečný stav
LIFO	Last in, First out
MD	Má dáti
MSV Metal	MSV Metal Studénka, a. s.
OA	Oběžná aktiva
P	Příjemka
PS	Počáteční stav
ÚJ	Účetní jednotka
V	Výdejka
VBÚ	Výpis z běžného účtu
VH	Výsledek hospodaření
VPD	Výdajový pokladní doklad
VÚD	Vnitřní účetní doklad

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 500/2002 Sb. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví

ZDP Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

ZoÚ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Seznam grafů, obrázků, schémat, tabulek a vzorců

Grafy

Graf č. 4.1 - Podíl tržeb na různých segmentech

Graf č. 4.2 - Tržby dle jednotlivých zemí

Graf č. 4.3 - Struktura zásob k 31. 12. 2015

Obrázky

Obr. č. 4.1 - Logo společnosti MSV Metal

Obr. č. 4.2 - Areál společnosti MSV Metal

Obr. č. 4.3 - Poloha nejvýznamnějších dodavatelů v České republice

Schémata

Schéma č. 2.1 - Koloběh oběžného majetku

Schéma č. 2.2 - Hierarchie právních předpisů v České republice

Tabulky

Tab. č. 3.1 - Pohyb materiálu v měsíci březnu roku 2017

Tab. č. 3.2 - Pohyb materiálu v měsíci březnu roku 2017

Tab. č. 3.3 - Pohyb materiálu v měsíci březnu roku 2017

Tab. č. 3.4 - Porovnání účtování způsobem A a způsobem B

Tab. č. 3.5 - Účtování pořízení zásob

Tab. č. 3.6 - Účtování vyřazení zásob

Tab. č. 3.7 - Účtování aktivace zásob

Tab. č. 3.8 - Účtování nedokončené výroby, polotovarů a výrobků

Tab. č. 3.9 - Účtování o zvráteních

Tab. č. 3.10 - Účtování o poskytnutých zálohách

Tab. č. 3.11 - Účtování uznané reklamace materiálu

Tab. č. 3.12 - Účtování bonusu

Tab. č. 3.13 - Účtování skonta

Tab. č. 3.14 - Účtování o nevyfakturovaných dodávkách

Tab. č. 3.15 - Účtování o zásobách na cestě

Tab. č. 3.16 - Účtování opravných položek

Tab. č. 3.17 - Účtování inventarizačních rozdílů

Tab. č. 4.1 - Účtování pořízení zásob (tuzemský dodavatel)

Tab. č. 4.2 - Účtování vyskladnění a prodeje zásob

Tab. č. 4.3 - Účtování zásob vlastní výroby

Tab. č. 4.4 - Účtování poskytnutých záloh

Tab. č. 4.5 - Účtování opravných položek

Tab. č. 4.6 - Příklad účtování inventarizačních rozdílů

Vzorec

(3.1.) - Koeficient pro výpočet odchylky

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byl seznámen s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 5. 5. 2017



Jiří Slezák

Seznam příloh

Příloha č. 1 Organizační struktura společnosti MSV Metal Studénka, a. s.